جامعة صنعاء
كلية الشريعة والقانون

التشريع الضريبي اليمني

دكتور
أحمد عبد الرحمن شرف الدين
وكيل كلية الشريعة
والقانون

دكتور
عاصم أحمد عجيلة
رئيس قسم القانون
العام

دكتور
محمد رفعت عبد الوهاب
استاذ القانون العام المساعد
جامعة الاسكندرية
ورئيس قسم القانون العام
جامعة صنعاء
سابقا

١٤٠٧هـ - ١٩٨٧م

جامعة صنعاء
كلية الشريعة والقانون

التشريع الضريبي اليمني

دكتور
أحمد عبد الرحمن شرف الدين
وكيل كلية الشريعة والقانون

دكتور
عاصم أحمد عجيلة
رئيس قسم القانون العام

دكتور
محمد رفعت عبد الوهاب
استاذ القانون العام المساعد
جامعة الاسكندرية
ورئيس قسم القانون العام
جامعة صنعاء
سابقا

١٤٠٧هـ - ١٩٨٧م

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة تمهيدية

يطلق القانون الضريبي ويراد به - عادة - مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة فى بلد معين فى وقت معين . وتتفق القوانين الضريبية هذه من حيث تعدد الضرائب المكونة لها ، ولكنها تختلف فى مقوماتها وعناصرها تبعا لتأثرها بمجموعة من العناصر الاقتصادية ، والاجتماعية ، والإدارية ، والفنية .

والضريبة كما أنها علم ، فإنها فن أيضا :

أما علم الضريبة ، فان البحث فيه يستهدف التعرف على القواعد التى ينبغى الاستناد إليها لتوزيع الأعباء العامة على المواطنين توزيعاً عادلا .

- والتعرف على تلك القواعد يتم بوسيلتين : -

- وسيلة عقلية : عن طريق أعمال العقل والتفكير . ووسيلة تجريبية أى أعمال التجربة لكشف القاعدة المثالية .

ولذلك يقال عن القواعد العامة للضريبة أنها قواعد عقلية تجريبية مثالية وهكذا يكون علم الضريبة مرحلة أولى سابقة على فن الضريبة .

أما الفن الضريبى فهو تلك المرحلة التى تأتى لاحقة على مرحلة علم الضريبة ، لأن الفن الضريبى ماهو إلا التجسيد العملى للقواعد العامة التى يتوصل إليها عن طريق البحث العلمى الحر لتصبح أسسا لنظام ضريبى ملزم وفق ما تقتضيه حاجة الدولة ومصالحها العليا . وبمعنى آخر فان الفن الضريبى هو المرحلة التى تجعل من القواعد العلمية قواعد وضعية واضحة المضمون محددة الهدف .

وإذا كان مضمون الفن الضريبي هو تجسيد القواعد العلمية الضريبية وصياغتها فى قواعد وضعية ، فليس معنى ذلك إبراز هذه القواعد العلمية عن طريق التشريع فحسب . بل ان أحكام القضاء الضريبي وجدل الفقهاء فى الحدود التى يهدف فيها إلى اظهار القاعدة الضريبية الوضعية ، هما أيضا من وسائل الفن الضريبي .

وفى ضوء ما تقدم ، يمكننا القول أن هناك مبادىء عامة مشتركة بين التشريعات الضريبية المختلفة تتكون منها أصول القانون الضريبي . وقد أضحى التعرف على هذه الأصول أمراً لازما ، ومقدمة ضرورية لدراسة الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية المختلفة ، لأن هذه الأخيرة تستند إلى تلك الأصول .

وتطبيقا لما قلناه فإننا سنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة أبواب : نخصص الأول منهما للدراسة الأسس العامة للقانون الضريبي ، ثم نتناول فى البابين الثانى والثالث بالشرح الفقهى للقوانين الضريبية اليمنية .

الباب الأول

الأسس العامة للتشريع الضريبي

دكتور/ أحمد عبد الرحمن شرف الدين

الفصل الأول
الجوانب القانونية للضريبة

نتناول تحت هذا الفصل ماهية الضريبة ، فنعرفها ونبين الفرق بينها وبين الرسوم والأثمان . وهذا ما خصصنا له المبحث الأول ، ثم نتناول ذاتية القانون الضريبي فنبين موقع القانون الضريبي بين فروع القانون الأخرى ، ثم نتكلم عن مصادر القانون الضريبي وكيفية تفسيره وهذا ماخصصنا له المبحث الثاني ، وأخيرا نتناول سريان القانون الضريبي من حيث المكان والزمان ، وهذا ماخصصنا له المبحث الثالث .

المبحث الأول
ماهيــة الضريبــة

شهدت الضريبة خلال مراحل التاريخ تطوراً ملموسا من جميع جوانبها : فبعد أن كانت الضريبة هي مجرد مساعدة اختيارية للحاكم يدفعها الممول مختاراً بالقدر الذى يريده أصبحت بعد ذلك فريضة اجبارية تقررها الدولة وتحدد مقدارها ضماناً لاستمرار وجودها .

وبعد أن كان الأساس الذى تستند إليه الضريبة هو أنها مقابل للخدمات التى تؤديها الدولة لصالح الفرد ، أو أنها قسط تأمين مقابل حماية الدولة له ، أضحى أساس الضريبة أنها ظاهرة يفرضها واجب التضامن بين جميع أفراد المجتمع .

وبعد أن كان هدف الضريبة هو هدف مالى بحت أمسى هذا الهدف — بجانب دورها المالى — هو أنها أداة لتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية أى أنها صارت أداة طيعة لتحقيق أهداف الدولة .

ويلاحظ أنه قد ظهرت إلى جانب الضريبة أنواع أخرى كموارد مالية

للدولة هي الرسوم والأثمان ، وهي تتفق مع الضريبة في جوانب معينة ، وتختلف معها في جوانب أخرى .

ولما كان الأمر كذلك فاننا سنبدأ أولا بتعريف الضريبة ، ثم نعقبه بتعريف الرسم والثمن ونبين الفروق بينهما وبين الضريبة .

المطلب الأول

تعريف الضريبـــة

اختلفت تعريفات كتاب المالية العامة والتشريعات الضريبية للضريبة وذلك تبعا لتعدد جوانب الضريبة ، واستئثار بعض هذه الجوانب لتسليط الضوء عليها (١) .

فالضريبة كما سبق البيان — مورد مالي هام للدولة . كما أنها أداة سياسية وإقتصادية ، ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية ، ورافد لدفع عجلة التنمية وثبات الاقتصاد القومي .

---

(١) من هذه التعريفات على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) تعريف الدكتور باهر عتلم الذي يقول أن الضريبة (اقتطاع جبري تجريه الدولة في موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات المذكورة طبقا لمقدرتها التكليفية) . ويوضح هذا التعريف أن الضريبة ثلاثة عناصر هي : أن الضريبة اقتطاع جبري ، وأن هدفها هو تغطية النفقات العامة ، وأن عبئها يجب أن يتناسب مع القدرة التكليفية للوحدات الاقتصادية المختلفة .

راجع مؤلفه : المالية العامة ومبادىء الاقتصاد المالي ، ط سنة ١٩٧٢ م ، دار نهضة مصر ، القاهرة ، ص ٩٧ .

(ب) تعريف الدكتور عبد العزيز السقاف الذي يقول عن الضريبة أنها « مبلغ من المال تستقطعه الدولة جبرا وبدون مقابل لتمويل احتياجاتها ، وتفرض على الممولين (قوى الشخصية المعنوية والطبيعية) تبعا لمقدرتهم التكليفية » .

أنظر مؤلفه : نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية . طبعة سنة ١٩٨٤ ، ص ١٩٠ .

(جـ) تعريف الدكتور عبد الكريم صادق بركات الذي يقول عنها أنها « اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة » .

راجع مؤلفه مع آخرين : دراسات في النظم الضريبية سنة ١٩٧٥ م ص ٧ .

وفى ضوء الجوانب المختلفة للضريبة يمكننا تعريفها بأنها (اقتطاع نقدى جبرى نهائى تجريه الدولة على موارد الممول الذى يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق أهداف الدولة .

فهذا التعريف يبرز لنا العناصر التالية :

١ — أن الضريبة اقتطاع نقدى . وذلك خلافا لما كان عليه الحال فى الزمن الماضى حيث كانت الضريبة تجبى عينا . والسبب فى ذلك هو سيادة الاقتصاد فى الزمن الحاضر من ناحية ، وظهور العيوب العديدة التى كانت تكتنف الضريبة العينية وأهمها صعوبات الجباية العينية من ناحية أخرى .

غير أن هذا المبدأ ليس مطلقا . إذ ترد عليه استثناءات فتجبى الضريبة عينا وذلك فقط بقصد تحقيق أهداف محددة .

٢ — أن الضريبة اقتطاع جبرى ونهائى : وقد أصبحت كذلك نتيجة للتطور الذى شهدته على مر العصور . وهى بذلك تختلف عن الضريبة فى الماضى عندما كانت فريضة اختيارية ، حيث تأكدت صفتها الجبرية النهائية كتعبير عن سيادة الدولة ، ومظهر لمبدأ التضامن بين الأفراد تحقيقا لصالح المجتمع .

كما أن صفة الجبر فى الضريبة تفرقها عن غيرها من الموارد المالية الاختيارية، القروض غير الجبرية ، حيث تشجع الدولة الأفراد على الاكتتاب فى القرض عن طريق التعهد برد الأصل وسداد ريع المال . وتختلف أيضا عن الهبات والتبرعات الطوعية التى تقدم لبعض الأشخاص المعنوية العامة .

وأخيرا فان الضريبة تختلف مع بعض أنواع الموارد التى تتوافر فيها صفة الإجبار ، كالقروض الإجبارية ، ذلك أن الحكومة — تتعهد بالنسبة كهذه الأخيرة دون الضريبة — بدفع قيمة القروض مضافا إليها أرباح المال .

وتجدر الإشارة فى هذا المقام أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون وما دام الأمر كذلك فان أحكام قوانين الضريبة لا تلزم الأفراد وحدهم بل تلزم أيضا الدولة ، ولذلك ينبغى أن تكون قرارات السلطة

التنفيذية الصادرة بخصوص الضرائب مطابقة للقانون ، وإلا كانت معرضة للنظر فيها من قبل القضاء المختص لأن هذه القرارات هى قرارات إدارية ، وليست عملا من أعمال السيادة التى يمتنع على المحاكم النظر فيها والحكم بالغائها .

٣ — الضريبة تفرض بلا مقابل حسب مقدرة الممول التكليفية :

وهذا هو المبدأ السائد الآن ، فقد كانت الضريبة تؤسس فيما مضى على فكرة المقابل الذى يحصل عليه الفرد أو النفع الذى يعود عليه ، إذ أن القائلين بهذه النظرية كانوا يفترضون وجود عقد مالى بين الفرد والدولة يلتزم الفرد بمقتضاه بدفع الضريبة مقابل التزام الدولة أن تقدم له المنافع والخدمات . والقائلون بهذه النظرية وإن اتفقوا فى الأساس أى على فكرة العقد ، فأنهم قد اختلفوا فى تحديد طبيعة العقد ، كما تباينت تفسيراتهم لفكرة المنفعة .

فبالنسبة لتحديد طبيعة العقد ، فان البعض منهم قد وصف العقد على إنه عقد تأمين فى حين صنفه البعض الآخر على إنه عقد بيع خدمات .

أما ما يتعلق بتفسير فكرة المنفعة ، فقد ذهب البعض إلى أن فكرة المنفعة تقتضى المساواة بين مجموع ما يدفعه الفرد من ضرائب ومجموع ما يحصل عليه من خدمات .

وفسر آخرون مبدأ المنفعة على أن تتناسب إجمالى الضرائب التى يدفعها مختلف الأفراد مع إجمالى المنافع التى تعود عليهم من خدمات الدولة ، وذلك دون النظر إلى كل ممول على حده . وأخيرا نادى البعض بضرورة توزيع العبء الضريبى بين أفراد المجتمع بما يتناسب مع المنفعة التى تعود على كل منهم .

وهذه النظرية القائمة على أساس فكرة المنفعة وافتراض العقد المالى بين الفرد والدولة قد واجهت نقدا شديدا أدى إلى اسقاطها ، ومن أهم أوجه النقد الموجه إلى هذه النظرية ما يلى :

(ا) أن العقد بين الفرد والدولة هو عقد افتراضي لا وجود له في الواقع ، ذلك إنه لم يقم أي دليل تاريخي على حصول تعاقد حقيقي بين الفرد والدولة لا على النطاق السياسي ولا على النطاق المالي .

(ب) أن هذه النظرية لو أمكن تطبيقها على النشاط الخاص فان من المتعذر تطبيقها على النشاط الحكومي ، لأن لهذا الأخير طبيعته وأهدافه ووسائله الخاصة به والتي تختلف تماما عن طبيعة وأهداف ووسائل النشاط الخاص .

(ج) أنه من المتعذر إن لم يكن من المستحيل قياس المنفعة التي تعود على كل فرد أو تحديد نصيبه من الخدمات التي تقدمها الدولة .

(د) تتعارض هذه النظرية مع مفهوم العدالة ، لأنها تجحف بحقوق الطبقات الفقيرة الغير قادرة على دفع الضرائب ، ذلك أن مؤدى هذه النظرية قصر المنافع والخدمات التي تقدمها الدولة على الطبقات الغنية القادرة على دفع الضرائب .

(هـ) وأخيرا فإن هذه النظرية لا تستطيع أن تقدم تفسيرا منطقيا لمسألة تحمل الأجيال الحالية عن طريق الضرائب لأعباء أجيال ماضية .

هذا وبعد أن تهاوت النظرية القائمة على أساس فكرة المقابل تحت وطأة الانتقادات السابقة ، برز إلى السطح المبدأ السليم السائد الذي يسند حق الدولة في فرض الضرائب إلى فكرة التضامن الاجتماعي ، ويقرر توزيع عبئها حسب المقدرة التكليفية للممول .

٤ — تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف المجتمع بالإضافة إلى تغطية النفقات العامة :

ويعتبر هذا العنصر من أهم عناصر الضريبة ، وقد كان الفكر التقليدي ينظر إلى الضريبة على أن هدفها الأوحد هو جمع المال ، متجاهلا ما يمكن أن يكون للضريبة من آثار اقتصادية واجتماعية تستطيع أن تحقق أهداف الدولة في هذين المجالين .

وقد صيغت خصائص الضريبة فى ضوء حيادها والهدف المالى لها بما يحقق هذا الهدف .

ومن أهم تلك الخصائص ما يلى : —

(ا) عمومية الضريبة : فلا تجوز أن تقتصر على فئة دون أخرى .

(ب) أن تكون الضريبة ثابتة لا تتغير بتغير مستوى النشاط .

(جـ) أن يكون وقع الضريبة خفيفا على الممول وتتلاءم فى تحصيلها مع ظروفه ولا يشوبها التعقيد بحيث ينبغى أن تكون الضريبة واضحة لديه بشكل لا غموض فيه .

(د) الاقتصاد فى نفقات تحصيل الضريبة حتى لا تستهلك الإدارة المكلفة بالجباية جانبا هاما من حصيلتها .

والواقع أن التصور النظرى لحياد الضريبة بما ترتب عليه من نتائج يصعب تطبيقه عملا . فالضريبة وأن كان الهدف منها ماليا إلا أن لها آثارها الأخرى رغبت الدولة أو لم ترغب ، بل أن فكرة الحياد المطلق لم تتحقق فى أى عصر من العصور .

ولذلك نجد أن الفكر الحديث قد تخلى عن مفهوم الحياد المطلق للضريبة واعتنق مبدأ الحياد النسبي معترفا بأن للضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية .

فالضريبة فى المجال الاقتصادى أضحت أداة من أدوات توجيهه وتأثيرها فيه يأخذ عدة صور ، فمثلا تساهم الضريبة فى مكافحة ظاهرتى الانكماش الاقتصادى والتضخم المالى : ففى فترات الانكماش الاقتصادى تتبع الدولة عادة سياسة مالية لانعاش الاقتصاد . وأهم وسائل هذه السياسة هى الضرائب ، إذ تعمد الدولة إلى تخفيض فئاتها على الأفراد بغية رفع مؤشر طلبهم على الاستهلاك ، وتخفيضها أيضا على المشروعات تشجيعا لها على التوسع فى الاستثمار وتذليل الصعوبات التى تقابلها ، ونتيجة ذلك هو زيادة الطلب الكلى ورفع مستوى التشغيل وبالتالى تجاوز الانكماش إلى الانتعاش الاقتصادى .

وبالمثل إذا كان هناك تضخم يهدد قيمة العملة بالهبوط ، فتلجأ الدولة إلى رفع الضرائب بغية امتصاص الجزء الفائض من المال وتحقيق التوازن الاقتصادى .

ومن صور استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية أن تفرض الدولة – على سبيل المثال – ضريبة مرتفعة على السجائر بهدف التقليل من استهلاكها حفاظاً على الصحة العامة .

وهكذا فإن الضريبة لا تعد أداة لتحقيق الأهداف المالية فحسب ، بل يمكنها أن تكون أداة فعالة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

ولكن قد تحدث فى حالات معينة تعارض فى الأهداف مما يتطلب تنسيقاً وتحديداً للأولويات المرغوبة .

المطلب الثانى

الرسوم والأثمان والفرق بينهما وبين الضرائب

الرسوم هى تلك التى تدفع مقابلا لخدمات معينة ، أو بمعنى آخر مقابلا لمنفعة خاصة تعود على دافع الرسم من خدمة تؤديها له السلطة العامة ، وذلك كرسوم بعض الحدائق والمتاحف .

ولم تعد للرسوم أهمية كبيرة كمورد مالى فى العصر الحديث ، وذلك نظراً للتطور الذى حدث فى نظرة الأفراد إلى وظائف الدولة . فالدولة وفقاً للنظرة الحديثة يقع على عاتقها واجب توفير الرفاهية للأمة مجاناً . وإذا اقتضى الحال تقاضى رسم مقابل هذه الخدمات فينبغى أن يكون يسيراً بحيث يكون هذا الرسم أقل من المنفعة التى تعود على المستفيدين من هذه الخدمات . ويكون الإنفاق عليها من حصيلة الضرائب التى تدفعها الطبقات الغنية حتى تتحقق العدالة الاجتماعية وحتى لا تضار الطبقات الفقيرة .

أما الأثمان فهى المبالغ النقدية التى يدفعها الأفراد نظير الحصول على بعض الخدمات التى تؤدى بواسطة المرافق العامة التجارية .

ويختلف الثمن عن الرسم فى أن الثمن أو المقابل النقدى يساوى أكثر بقليل من تكلفة الخدمة الفعلية ، ولكنه يتفق مع الرسم فى أن المحصلة النهائية لهذه الأثمان لا تشكل إلا أهمية محددة كورد مالى للدولة ، وذلك لأن الأرباح التى تجنيها المرافق العامة ضئيلة جداً نظراً لأن المرافق العامة لا تسعى اساساً إلى تحقيق الربح .

هذا وتتفق الرسوم والأثمان مع الضريبة فى أوجه وتختلف معها فى أوجه أخرى كما يتضح لنا فيما يلى :

أولا — أوجه الاتفاق والاختلاف بين الرسم والضريبة :

بينا أن الضريبة فريضة جبرية تبنى على أساس مقدرة الممول على الدفع بغض النظر عن المنافع التى تعود عليه ، وأن الرسم مساهمة ترتبط بالنفع والمقابل ، وقد يبدو لأول وهلة فى ضوء هذا البيان — أن التمييز بين الضريبة والرسم يسير وسهل . غير أنه سيتضح لنا أن الرسم وإن اختلف مع الضريبة فى أوجه فإنه يتفق معها فى أوجه أخرى ولكن قبل أن نبين أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما أود أن أقدم الملحوظة التالية :

— أن كثيراً من التشريعات الضريبية تخلط بين اصطلاحى الرسم والضريبة فتستخدم اصطلاح الرسم على الضريبة أو العكس مع أن لكل منهما خصائصه . فالرسوم الجمركية مثلا ورسوم الدمغة ما هى فى الواقع إلا ضرائب غير مباشرة بكل قواعدها .

والوضع السليم أن تسمى باسمها الحقيقى فيطلق عليها ضرائب جمركية وضرائب الدمغة .

١ — أوجه الاتفاق بين الضريبة والرسم :

تتفق الضريبة مع الرسم فى عدة جوانب نبينها فيما يلى :

(أ) يتفقان فى أن كلا منهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية لصالح الدولة .

(ب) تخضع كل من الضريبة والرسم لنظام قانونى معين ، يحدد كيفية إنشاءها والمطالبة بها والمنازعات التى تثور بشأنها . كما تنفرد الدولة بتحديد هذا النظام القانونى وتتمتع بامتياز فى سبيل تحصيلها .

(ج) تتطلب بعض التشريعات ضرورة صدور قانون لفرض كل منهما .

٢ — أوجه الاختلاف بينهما :

(أ) تختلف الضريبة عن الرسم فى عنصرى الإجبار والمقابل . فالرسم يبدو فيه عنصر الاختيار ظاهرياً على خلاف الضريبة . وذلك لأن الرسم يدفع — كقاعدة عامة — مقابل النفع أو الخدمة التى تقدمها الدولة وباستطاعة الفرد أن يمتنع عن طلب الخدمة حتى لا يدفع الرسم ، فى حين أن الضريبة — كقاعدة عامة — تدفع جبراً دون نظر إلى المقابل والواقع أن التدقيق فى الأمر يكشف أن الإجبار والمقابل لا يفرقان كلياً بين الرسم والضريبة ، فهناك العديد من الخدمات الجبرية التى يلتزم الفرد بدفع رسوم عنها الأمر الذى يظهر الجبر والإلزام فى تأدية هذه الرسوم قانوناً ومثال ذلك رسوم النظافة ، وهناك أيضاً نوع من الإجبار المعنوى ، وذلك فى حالة ما إذا كانت الدولة تحتكر تقديم الخدمة وحينئذ يكون الاختيار ظاهرياً ، لأن امتناع الفرد عن طلب الخدمة ما هو إلا تضييع لمصالحه .

وإذا كانت الرسوم يمكن أن تظهر فيها صفة الإجبار كما تقدم بحيث تقربها من الضريبة . فإن الضريبة نفسها قد يتوافر فيها عنصر الاختيار ، إذ بإمكان الفرد أن يمتنع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة ويسعى إلى نشاط آخر وبذلك تقترب الضريبة من الرسم .

أما المقابل فيبرز كميز رئيسى بين الضريبة والرسم ، وذلك لأن الرسم يتيح لدافعه الحصول على مقابل مناسب وفورى خلاف الضريبة .

ومع ذلك فإن المقابل فى الرسم يثير صعوبة تتعلق بكيفية تحديده فلا يمكن

الأخذ بمعيار نفقة الخدمة لأن هذه النفقة قد تكون من الضخامة بحيث يعجز المنتفعون عن تغطيتها ، ولذلك نجد أن كثيراً من الخدمات تقدم للمنتفعين بطريق شبه مجانى ويتم تمويلها بواسطة الضريبة . كما أن ربط مقدار الرسم بتكلفة الخدمة قد يدفع مع عدم ثبات النفقة عليها إلى تذبذب سعر الرسم ارتفاعاً وانخفاضاً .

(ب) يختلف الرسم مع الضريبة فى دور كل منهما التمويلى . فالرسم لا يمول إلا نفقة الخدمة التى يدفع مقابلا لها أو جزء منها فقط ، فى حين أن الضريبة يمكن أن تمول كل الخدمات دون تمييز ، لأنها أداة رئيسية فى إيرادات الدولة .

(ج) وأخيراً يختلف الرسم عن الضريبة من حيث أن الضريبة ترتبط بمقدرة الفرد على الدفع الأمر الذى يحقق العدالة الضريبية ، أما الرسم فإنه قد يخل بالعدالة لأن الخدمة التى تقدم مقابلا له ستقتصر على القادرين على الدفع دون المحتاجين إليها .

ثانيا — الثمن والضريبة :

يتفق الثمن مع الضريبة فى كونه مصدراً لإيرادات الدولة ، خصوصاً بعد اتساع القطاع العام وازدياد أهميته وتدخل الدولة فى المجالات الاقتصادية كما أن الثمن يمكن أن يستخدم لتحقيق أهداف محددة للدولة . ولكنه يختلف مع الضريبة فى فكرة المقابل ، لأن الثمن يدفع مقابل خدمة خلافاً للضريبة ، وكذلك الشأن فى استخدام الأسلوب الجبرى لتحصيل الضريبة . وخضوع هذه الأخيرة لقواعد وأسس معينة فى إصدارها وتقديرها خلافاً للثمن .

المبحث الثانى

ذاتية القانون الضريبى

أين موقع القانون الضريبى من فروع القانون الوضعى وماهى مصادره؟ هذا ما سندرسه فى مطلبين :

المطلب الأول

موقع القانون الضريبى بين فروع القانون الوضعى :

من المعلوم أن القواعد القانونية التى تنظم العلاقات التى تكون الدولة طرفاً فيها باعتبارها صاحبة السيادة والسلطان تعتبر من قواعد القانون العام . والقانون المالى بصفة عامة باعتباره ينظم ميزانية الدولة والضرائب والقروض العامة — وكلها مسائل تظهر فيها الدولة كممثلة للجماعة — يعتبر من فروع القانون العام ولا يخضع لقواعد القانون الخاص .

وبناء على ما تقدم ، فإن القانون الضريبى ، وهو ذلك الشطر من القانون المالى يضم مجموعة القواعد التى تنظم علاقة الدولة بالأفراد فى شئون الضرائب أو هو ذلك الفرع من فروع القانون العام الذى ينظم حقوق الخزانة وينظم سلطاتها وعلاقاتها بالأفراد .

وكان القانون الضريبى إلى عهد غير بعيد يعتبر أحد موضوعات القانون الإدارى وجزء منه ، ولكنه أخذ يستقل شيئاً فشيئاً عن ذلك القانون حتى سلم الفقه والقضاء باستقلاليته وأن له ذاتيته التى تجعل منه فرعاً من فروع القانون العام ، ومع ذلك فإن الروابط التى تربطه بالقانون الإدارى لا تزال قوية ولاسبيل إلى إنكارها ، فالقانون الضريبى يعنى بأمر الممولين فقط فى حين يعنى القانون الإدارى بالمواطنين جميعاً ، ومن ثم فإن المحكومين بالقانون الضريبى يدخلون فى دائرة المحكومين بالقانون الإدارى :

ولما كان القانون الإدارى ينظم مرافق الدولة ومصالحها ، فإن القانون الضريبى قد يرجع إليه فى كثير من مسائله ، فمثلا ينظم القانون الإدارى القضاء

الإدارى وقد يكون هذا القضاء مختصاً بالنظر فى المنازعات الضريبية كلها أو بعضها على الأقل .

وبالإضافة إلى روابط القانون المالى بالقانون الإدارى ، فإن للقانون الضريبى صلة وثيقة بكثير من فروع القانون العام الأخرى ، فكثيراً ما تتضمن هذه الفروع أصولا للقانون الضريبى أو قواعد يتقيد بها .

فالقانون الدستورى ينظم قاعدة مشروعية الضريبة ، ويحدد الجهة صاحبة الاختصاص بإنشاء الضرائب والرسوم ، والقانون الجنائى يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها . كما أن القانون الدولى العام يحتوى على كثير من المسائل ذات الصيغة الدولية ، وذلك كما فى مسألة التنازع الدولى فى الاختصاص الضريبى وهو الأمر الذى اكتسب أهمية كبيرة واختص بعناية الدول فعقدت المؤتمرات بشأنه وأبرمت المعاهدات التى خلقت مجموعة القواعد الاتفاقية الخاصة بالقانون الضريبى .

وإذا كان القانون الضريبى قد استقل عن القانون الإدارى ووجدت له ذاتية جعلت منه فرعاً مستقلا من فروع القانون العام ، فإن استقلاله عن القانون الخاص يبدو أمراً طبيعياً من باب أولى ، لأن القانون الضريبى ينظم علاقة الدولة بالممولين بوصفها صاحبة السيادة بينما ينظم القانون الخاص العلاقة بين أطراف على قدم المساواة حتى ولو كانت الدولة إحدى هذه الأطراف . لذلك فإنه من الطبيعى ألا يتقيد القضاء بقواعد القانون الخاص فى شئون الضرائب . فبصدد دين الضريبة مثلا لا مجال لتطبيق قواعد القانون الخاص على علاقة مصلحة الضرائب — وهى الجهة المالية المختصة — بالممولين لأن علاقة كهذه تحكمها قواعد القانون المالى ، وهى قواعد تستقل بذاتها عن قواعد القانون الخاص وتنفرد بخصائصها الخاصة .

غير أن استقلال القانون المالى عن القانون الخاص ليس استقلالا مطلقاً فهناك بعض الروابط التى تصل بينهما تماماً كتلك الروابط التى تصل القانون المالى بفروع القانون العام . فالقانون المدنى يعتبر الشريعة العامة بالنسبة لجميع

فروع القانون الوضعى ، وهو القانون الواجب التطبيق عند غياب نص الشارع فى فروع القانون الأخرى . وهذا ما يصل بنا إلى نتيجتين فى شئون الضرائب .

١ — فإما أن يوجد نص صريح فى القانون الضريبى ينطبق على النزاع المطروح وحينئذ فلاإشكال لأن على القاضى أن يطبق هذا النص حتى لو خالف حكم القانون الخاص .

٢ — وإما أن يخلو القانون الضريبى من حكم ينظم المسألة محل النزاع وهنا تنشأ الصعوبة . ويرى البعض [١] أن القانون الخاص هو الأصل بالنسبة لغيره . وأن القانون الضريبى ما هو إلا استثناء يحد من حرية التملك ، ومن ثم فإنه لا يسرى إلا على الحالات التى يرد بشأنها نص ، أما ما عداها فإن القانون الخاص هو الذى يطبق ، بمعنى أن يطبق هذا الأخير فى كل حالة لا يوجد فيها نص .

ويرى آخرون أن القانون الضريبى له هدفه وطبيعته وقواعده المختلفة عن القانون المدنى ، ومن ثم ففى حالة صمت القانون الضريبى ، فإن تطبيق أحكام القانون المدنى ليس أمراً حتمياً ما لم يكن هناك إحالة صريحة وضمنية عليه . فلابد من الاعتراف للقانون الضريبى بقدر من الاستقلال ما دام المشرع قد خرج فى كثير من مسائل الضرائب عن أحكام القانون المدنى ، وما دام الفقه والقضاء قد أكدا أيضاً هذا الاستقلال .

المطلب الثـانى

مصادر القانون الضريبى وكيفية تفسيره

يختلف القانون الضريبى عن فروع القانون الأخرى فى مصادره ، فليس لهذا القانون إلا مصدر وحيد هو التشريع . وعندما أقول التشريع فإنى أقصد بذلك القانون المدون ومن ثم فلا يعتبر العرف من مصادره .

---

(١) راجع الدكتور عبد الكريم صادق بركات مع آخرين : دراسات فى النظم الضريبية سنة ١٩٧٥م ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ص ١٩ .

— الدكتور محمد طه بدوى ، والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى ، ط ١ ، ص ١٠١ .

غير أن القانون الذى يعد المصدر الوحيد للقانون الضريبى ليس هو فقط التشريعات الضريبية، إذ تعتبر من قبيل هذه المصادر مختلف فروع القانون الوضعى الأخرى فيما يتضمنه من قواعد وأحكام تتصل بالقانون الضريبى . فالقانون الدستورى والقانون الإدارى ، والقانون الدولى ، والقانون المدنى ، والقانون التجارى كلها مصادر تشريعية للقانون الضريبى فى حدود ما أشرنا إليه .

ولكن هل يؤدى اعتبار التشريع المصدر الوحيد للقانون الضريبى استبعاد المصادر الأخرى وخصوصاً المصادر التفسيرية كالفقه والقضاء .

يلاحظ فى هذا الصدد أن البعض قد نادى بضرورة التقيد بلفظ القانون بحيث لا يجوز الاجتهاد عند تفسيره خصوصاً إذا كان القانون واضحاً ، أو التوسع فى بيان مفهومه عن طريق الاستعانة بعوامل خارجية عنه . أى أنه ينبغى الالتزام عند شرح القانون الضريبى — بالتفسير الضيق أو التفسير الحرفى للنصوص، وأساس هذا الأسلوب فى التفسير هو أن القانون الضريبى استثناء وقيد على حرية الأفراد ، ومن ثم فإذا ثار الشك بشأن تطبيق أحكام القانون الضريبى فإنه يفسر لصالح الممول تأكيداً لوضع القانون كاستثناء ، وتطبيقاً لقاعدة الشك يفسر لصالح المدين .

ويرى أنصار التفسير الضيق للقانون الضريبى أن هذا الأسلوب هو الضمان لحقوق كل من الخزانة والممول على السواء ، فيلتزم الممول بدفع الضريبة عند وجود النص الصريح ، ولا تسرى عليه الضرائب المبنية على أساس التفسير الواسع أو التى استنتجت عن طريق القياس .

وهناك رأى آخر يتبناه الكتاب المحدثون يذهب إلى أن القانون الضريبى ينبغى أن يفسر كما يفسر غيره من القوانين ، وذلك مع مراعاة المبادىء التى يقوم عليها قانون الضرائب ، كقاعدة لا ضريبة إلا بنص ، وعدم مد الضريبة إلى واقعة أخرى غير تلك التى فرضت عليها . فالتفسير ينبغى أن يقوم على أساس موضوعى لأنه وسيلة إلى غاية ، وهى الكشف عن إرادة المشرع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون تحيز للخزانة أو الجور عليها .

ويؤيد أنصار هذا المذهب رأيهم بالقول « أن التقيد فى التفسير لا يرجع إلى مبدأ عام يقضى بتفسير الضرائب تفسيراً ضيقاً أو حرفياً ، بل يرجع إلى قاعدة التفسير العادية بالبحث عن روح التشريع والتعرف على النية الحقيقية للمشرع » .

ويؤيد الفقه والقضاء هذا المذهب فيتجه نحو تطبيق القانون تطبيقاً حرفياً عند وضوح النص ، ويسعى إلى بيان إرادة المشرع عند غموض النص ، مستعيناً بالأعمال التحضيرية والغاية التى يهدف إليها النص والمبادىء العامة التى ارتكز عليها التشريع .

المبحث الثالث

سريان القانون الضريبى

ندرس نطاق سريان القانون الضريبى من حيث المكان والزمان فى مبحثين متتاليين :

المطلب الأول

نطاق سريان القانون الضريبى من حيث المكان

القاعدة العامة فى هذا المجال إن التشريع فى شئون الضرائب — شأنه شأن أى تشريع آخر هو مظهر من مظاهر سيادة الدولة . وكما أن الدولة لا تسرى سيادتها إلا على إقليمها فلاتتعداه إلى إقليم دولة أخرى ؛ فان تشريع الضريبة يسرى فقط على إقليم الدولة بحيث يكون ملزما لكل القاطنين فيه ولايمكن مد العمل به إلى إقليم دولة أخرى وإلاكان فى ذلك اعتداء على سيادة هذه الأخيرة على إقليمها .

وبناء على ما تقدم يسرى مبدأ إقليمية القوانين فى مجال التشريع الضريبى فيخضع للضريبة كل ممول وكل عين داخل الدولة ، ولا يجوز اعفاء أحد من أدائها إلا بنص تأكيدا لمبدأ المساواة أمام القانون .

بيد أن تطبيق مبدأ إقليمية القوانين فى مجال التشريعات الضريبية لا يخلو

من بعض المشكلات وأهمها ما يتصل بالتنازع الدولى فيما بين القوانين . وعادة ما ينشأ مثل هذا التنازع بسبب اختلاف المبادىء والأسس الضريبية التى تأخذ بها الدولة المختلفة حيث تمتلك كل دولة الحرية المطلقة فى سن قوانينها متبنية ما نشأ من مبادىء ، الأمر الذى قد يؤدى إلى إخضاع الثروة الواحدة أو الدخل الواحد للضريبة المماثلة فى أكثر من بلد واحد ..

ويمكن رد المبادىء التى تحدد اختصاص الدولة الضريبى إلى مبدأين أساسيين هما :

مبدأ التبعية ، ومبدأ التبعية الاقتصادية .

أما الضابط الأول فمؤداه أن يكون لكل دولة أن تفرض الضرائب على مواطنيها جميعا ، أى على جميع رعايا الدولة التابعين لها سياسيا ، وذلك بغض النظر عن مواقع أموالهم أو الأمكنة التى يزاولون فيها أنشطتهم . ومن ثم يدرك التشريع الضريبى الوطنى أموالهم أينما تكون ، ويلاحق أنشطتهم أينما تزاول حتى ولو على أرض دولة أجنبية .

أما مبدأ التبعية الاقتصادية ، فمعناه أن تفرض الضريبة على الأشخاص التابعين للبلد من الناحية الاقتصادية . وهذه التبعية تستطيع أن تتخذ مظهرين أولهما أعمال مبدأ الموطن فيخضع الممول لضريبة الدولة التى يقع فيها موطنه .

وثانيهما : مبدأ إقليمية المصدر ، وهو يرتكز إلى مجرد وجود الأموال أو انتاجها أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة لاخضاعها للضريبة .

وتختلف التشريعات فيما بينها فى اخذها بهذه المبادىء بل وكثيرا ما يؤخذ قانون الضريبة الواحدة بأكثر من مبدأ . ولا شك أن تعدد هذه المبادىء وتمتع كل مشرع بحرية فى قوانينه يؤدى إلى الازدواج وتعدد الضرائب .

فلو اعتنق تشريع دولة ما مبدأ التبعية السياسية وكان لهذه الدولة مواطنون يقيمون فى دولة أخرى ويمارسون أنشطتهم الاقتصادية فيها ، وكان تشريع هذه الأخيرة يتبنى مبدأ التبعية الاقتصادية ، وقع هؤلاء تحت وطأة الازدواج

الضريبي غير إن الدول المختلفة تحاول منع هذا الازدواج عن طريق التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية .

وفى بعض الحالات قد تقوم الدولة بارادتها المنفردة ، أو بناء على اتفاق دولى بإيقاف تطبيق قوانينها الضريبية ، بالنسبة لبعض الأشخاص ، أو فى أحد أجزاء إقليمها .

ومثال ذلك الموانى والمناطق الحرة . فهذه الأجزاء وإن كانت داخل الحدود السياسية للدولة ، إلا أنها تعتبر خارج الدولة من الوجهة الجمركية . فيتم فى هذه الأجزاء تداول السلع والاستيراد والتصدير بحرية بغية انشاء الصناعات وزيادة النشاط التجارى ، ولا تستحق الضريبة الجمركية على السلع إلا فى حالة تجاوز تلك الأجزاء وعبورها إلى داخل الاقليم . كذلك قد تنص بعض المعاهدات على تمتع رعايا دولة معينة بمزايا ضريبية ، كما تقرر إعفاءات لرجال التمثيل السياسى من ضرائب معينة ، وذلك بشرط المعاملة بالمثل ..

المطلب الثـــانى

سريان القانون الضريبى من حيث الزمان

هناك قاعدة عامة تنطبق على جميع القوانين وتؤكدها الدساتير مفادها أن القانون يسرى من وقت صدوره ولا يسرى على الماضى . فمتى صدر القانون وأصبح نافذا فانه يسرى على كل التصرفات والوقائع التى تتم من بعد ذلك دون التصرفات والوقائع التى سبقت نفاذه .

وقد نص الدستور الدائم اليمنى لسنة ١٩٧٠ م على هذا المبدأ فى المادة (١٦٣) منه حيث تقول (لا تسرى أحكام القوانين إلا من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبل هذا التأريخ ، ويجوز فى غير المواد الجزائية النص فى القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية الأعضاء والذين يتألف منهم مجلس الشورى) .

وتخضع للمبدأ الدستورى السابق قوانين الضرائب شأنها شأن غيرها من

القوانين ، بل إن مبدأ عدم الراجعية يلقى فى شئون الضرائب بالذات تطبيقاً صارما ، لأن الراجعية تؤدى إلى ارباك المعاملات وعدم استقرارها ، كما تعرقل رغبة الشركات فى الاستثمار والإدخار فضلا عن ارهاق الممولين بأعباء غير متوقعة تعرقل نشاطهم . وأخيرا فانها تخل بالعدالة وتثير صعوبات إدارية كثيرة لتطبيق القوانين ولا تحقق مصلحة الخزانة .

وإذا كان الأصل هو عدم رجعية القوانين بما فيها قانون الضرائب ، فان النص الدستورى قد أجاز — استثناء — الخروج على هذا الأصل ، وهو استثناء ضيق لا يجوز من حيث المبدأ أن يلجأ إليه القانون إلا تحت ضغط ضرورة ملحة يمليها الصالح العام ، بل إنه يتحتم على المجلس التشريعى ألا يستعمل هذه الرخصة فى شئون الضرائب بالذات إلا فى أضيق الحدود ، وبالشكل والإجراءات التى بينها النص الدستورى .

ووفقا للنص الدستورى السابق فان رخصة تخويل القانون أثرا رجعيا هى من اختصاص السلطة التشريعية وحدها ، لما فى ذلك من ضمان لعدم الاسراف فى استعمال هذه الرخصة ولأن السلطة التشريعية هى التى تمثل الأمة .

واستنادا إلى ذلك لا يجوز فى شئون الضرائب أن تتقرر الراجعية بقرار من السلطة التنفيذية اللهم إلا إذا كانت تستند إلى نص صريح يتيح لها ذلك ، والقضاء لا يتردد البته فى مراقبة السلطة التنفيذية — فيما تصدره من قرارات عامة — لمبدأ عدم رجعية الضريبة وبمعنى آخر لا يتردد فى إهدار أى لائحى يتضمن رجعية لأحكام لم تخول السلطة التنفيذية حق تقريرها بنص صريح فى قانون .

الفصل الثانى

أنواع الضرائب

يمكن القول بصفة عامة أن الضرائب السائدة فى الدول المختلفة تنقسم إلى قسمين رئيسيين . أحدهما الضرائب المباشرة ، والآخر الضرائب غير المباشرة . ولكن كيف يمكن التمييز بينهما ؟ هذا ماسنتعرض له ، قبل أن نتناول بالتفصيل القسمين المذكورين .

المبحث الأول

التميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تتفق مؤلفات المالية العامة والتشريع الضريبى على إيراد ثلاثة معايير للتميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة هى ، المعيار الإدارى ، ومعيار الراجعية ، ومعيار الثبات والإستقرار . بيد أن هذه المعايير جميعها قد تعرضت للنقد ، لأن كلا منها على حدة لم يستطع إيجاد تفرقة دقيقة بين النوعين . ومن ثم فإن أهميتها تظهر فقط من حيث أنها جميعاً تعمل على استخلاص الخصائص أو الصفات الغالبة التى تجمع بين أنواع الضرائب المباشرة من جانب وأنواع الضرائب غير المباشرة من جانب آخر ، الأمر الذى يساعد على تكوين فكرة صميمة عن ماهية أية ضريبة من الضرائب .

ونستعرض المعايير الثلاثة السابقة على النحو التالى :

أولا — المعيار الإدارى :

يقوم هذا المعيار على أساس طريقة التحصيل ، وأسلوب الاتصال بين الممول والإدارة عند دفع الضريبة . فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بناء على كشوف أو جداول تدون فيها أسماء الممولين والسعر الذى تفرض به وكافة العناصر المؤدية إلى الإلتزام الضريبى ، بحيث يقوم اتصال مباشر بين الممول والإدارة فى شأن تحديد أبعاد الضريبة ربطاً وتحصيلا . وتكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن من الممكن اتباع هذا الأسلوب فى

تحصيلها ، لأن التحصيل يتم بمناسبة التصرفات الاقتصادية التى يقوم بها الممولون ، بحيث لا يحتاج الممول إلى الاتصال المباشر بالإدارة المالية .

وهذا المعيار ، وإن كان يصدق بالنسبة لكثير من الضرائب إلا أنه لا يصدق بالنسبة لها كلها . ذلك أنه لا يحسم التفرقة تماما بين ما يعتبر ضريبة مباشرة ، وما يعتبر ضريبة غير مباشرة . فالضريبة على أرباح الأسهم والسندات لحاملها — مثلا — لا يمكن معرفة حاملى هذه الأوراق المالية دائما وتحرير كشوف بأسمائهم ،

ومقتضى ذلك أن تكون هذه الضريبة ضريبة غير مباشرة . وهو مالا يقول به أحد لأن الضريبة على أرباح الأسهم والسندات هى ضريبة على الدخل أى ضريبة مباشرة اتفاقاً .

وعلاوة على ما سبق فإن الدولة تستطيع أن تغير من القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة مسايرة منها للظروف الاقتصادية والاجتماعية التى يمر بها المجتمع ، وبمعنى آخر أنها تستطيع أن تقرر تحصيل الضريبة بناء على جدول وتستطيع العدول عن ذلك . ومن ثم لا يمكن اعتبار الضريبة مباشرة أو غير مباشرة طبقاً لما تتخذه الدولة من قرارات فى هذا الخصوص .

وفى ضوء النقد الموجه إلى المعيار الإدارى . يمكن القول إن هذا المعيار وان كان يصلح أساسا للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة . إلا أنه ليس بالمعيار العلمى السليم والحاسم للتفرقة بين النوعين .

ثانيا — معيار الراجعية :

تعنى كلمة (الراجعية) انتقال العبء وفى المفهوم الضريبى انتقال العبء الضريبى من شخص دافعها إلى شخص آخر يتحمل بها بصفة نهائية . فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبأها بصفة نهائية من قام بدفعها للدولة ، وغير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع أن ينقل عبأها إلى شخص آخر .

وهذا المعيار منتقد بدوره لأن ظاهرة انتقال العبء ظاهرة مركبة ومعقدة وتتوقف على ظروف العرض والطلب . فالضريبة على الأجور مثلا المقصود

بها أن يتحملها العمال أى أنها ضريبة مباشرة . بيد أن فرض مثل هذه هذه الضريبة قد يدفع العمال إلى المطالبة بدفع أجورهم بمقدار الضريبة فينتقل عبؤها إلى صاحب العمل . وقد يقوم هذا الأخير — إذا سمحت له ظروف العرض والطلب — بإضافتها إلى نفقة الإنتاج الأمر الذى لا يمكن معه تحديد من يتحمل عبء الضريبة على وجه الدقة .

كما إن الضرائب الجمركية هى بالإتفاق ضرائب غير مباشرة لأن المستورد عادة ما ينقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلك . غير أن ذلك ليس فى جميع الأحوال فقد يؤثر مستورد سلعة معينة تحمل قيمة الضريبة الجمركية على رفع ثمن السلعة بقيمة الضريبة إذا ماخشى انصراف المستهلكين عن الطلب عليها . كما أن هناك من الأفراد من يقوم باستيراد بعض السلع لاستهلاكه الشخصى ويدفع عنها الضريبة الجمركية ، ومن ثم لا ينتقل عبء الضريبة إلى شخص آخر لأن المستورد للسلعة هو نفسه المستهلك لها . فهل تصبح الضريبة الجمركية فى هاتين الحالتين ضريبة مباشرة ؟ (١) .

وواضح مما سبق انه لا يمكن الإعتماد على معيار الراجعية للتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة بصورة دقيقة .

ثالثا — معيار الثبات والاستقرار :

يقوم هذا المعيار على أساس ما يتمتع به الوعاء الضريبى من ثبات واستقرار ، فتكون الضريبة مباشرة إذا كان وعاؤها يتمتع بالثبات والدوام كالضريبة العقارية مثلا ، وغير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع أو تصرفات عارضة كعمليات التصدير والإستيراد .

فمثل هذه العمليات إنما هى مجرد وقائع عرضية متقطعة تسرى عليها الضريبة غير المباشرة لمجرد حدوثها .

---

(١) والمعروف أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى ضريبة مباشرة ، ومن ثم فإن من المفترض ألا ينتقل عبؤها ، ولكن التاجر إذا تمكن من نقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلكين برفع أثمان السلع التى يبيعها لهم بمقدار الضريبة ، فهل تصبح هذه الضريبة فى هذه الحالة ضريبة غير مباشرة ؟

ويبدو أن هذا المعيار يفتقر — كسابقيه — إلى التحديد الواضح ، فقد يثور الخلاف حول طبيعة الوعاء الضريبي من حيث كونه يتمتع بالثبات والاستقرار أو كونه يتسم بالعرضية [١] ، ومن ثم يظل عاجزاً عن إيجاد تفرقة دقيقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

وفى ضوء اخفاق المعايير الثلاثة السابقة كلا على حدة فى التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يكون من الأفضل الإستعانة بجوهر المعايير الثلاثة لتكوين فكرة واضحة عن النوعين ، والإستعانة بمعيار عملى مؤداه أن الضرائب على الدخول ورؤس الأموال هى ضرائب مباشرة ، وإن الضرائب على الإنفاق والتداول هى ضرائب غير مباشرة .

وبعد أن بينا معايير التميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة نأتى الآن إلى دراسة هذين القسمين فى مبحثين متتاليين :

المبحث الثانى

الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هى التى يكون المكلف بها قانونا هو الممول الفعلى لها . ويجرى تصنيفها إلى نوعين رئيسين : ضرائب على الدخل ، وضرائب على رأس المال . وتتميز الضرائب المباشرة بصفة عامة بثبات حصيلتها لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومستقرة نسبيا (كالدخل والملكية) . كما أنها تتيح للدولة الحصول على مبالغ أكبر إذا ما ارادت ذلك ، فما عليها فى هذه الحالة الا أن ترفع أسعار الضرائب القائمة ، أو تفرض ضرائب جديدة على مواد لم تكن خاضعة للضريبة .

كذلك فإن الضرائب المباشرة تتميز بقلة نفقات تحصيلها . لأن عناصر

---

(١) مثال ذلك ضريبة التركات ، فقد ثار الخلاف بصددها ، هل هى ضريبة مباشرة أو غير مباشرة ؟ والواقع أنه يمكن اعتبارها مباشرة ، لأنها ضريبة مباشرة على الثروة أو رأس المال . ويمكن اعتبارها غير مباشرة لأنها مفروضة بمناسبة حدوث واقعة الوفاة وانتقال الملكية من المورث إلى الورثة .

أو أوعية هذه الضرائب تكون ظاهرة ويصعب اخفاؤها (كالعقارات ورؤس الأموال الثابتة) ومن ثم فإن الإدارة لا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لإتمام إجراءات الربط والتحصيل واحكام الرقابة على الممولين وهو ما يكلف الإدارة نفقات كبيرة .

وبالإضافة إلى ماسبق ، فإن الضرائب المباشرة تمكن المشرع من مراعاة مبدأ العدالة الضريبية لأنها تمكنه من تنويع المعاملة الضريبية بحسب المراكز الاقتصادية للممولين ، وتقرير اعفاءات للحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وفرض الضريبة بسعر تصاعدى تحقيقا للأغراض الاقتصادية وتخفيف حدة التفاوت بين الأفراد والطبقات .

المطلب الأول

الضرائب على الدخل

تحتل ضرائب الدخل أهمية بالغة فى النظم الضريبية ، وزاد الاعتماد عليها لتمويل الدولة .

ويعزى السبب فى ذلك إلى ما تتميز به هذه الضرائب من إثارة العامل النفسى لدى الممولين ، حيث تنمى الشعور لدى الأفراد بضرورة المساهمة فى التكاليف والأعباء العامة عن طريق اقتطاع جزء مما يحققونه من دخل بصفة دورية لصالح الدولة ، وتحفزهم بالتالى إلى مراقبة الإنفاق العام للدولة للتأكد من أن حصيلة الضرائب تنفق فى الخدمات العامة فى المجالات المختلفة . كما أن الضرائب على الدخل تتمتع بقدرة على استيعاب الأنشطة الاقتصادية المختلفة بحيث يمكن فرضها على الدخول المستحقة من العمل أو رأس المال . أضف إلى ذلك أن الدخل الذى تفرض عليه الضريبة يتميز بأنه يعتبر مصدرا دائما لا يفنى وهو ماتطمئن إليه الدولة كمصدر للإيراد العام .

وأخيراً فإنه يمكن استخدام ضريبة الدخل لتحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية إضافة إلى الهدف المالى البحت .

ودراسة الضرائب على الدخل تقتضى منا تعريف الدخل ، وتحديده ، وبيان أنواع الضرائب على الدخل ، وطرق تقدير وعاء الضريبة على الدخل . وسنتناول هذه الموضوعات فى أربعة فروع متتالية .

الفرع الأول

تعريف الدخـــل

يعرف الدخل بأنه إيراد نقدى ، أو قابل للتقويم بالنقود يتحقق من مصدر ثابت نسبيا بصفة دورية . فهذا التعريف يبرز لنا خصائص الدخل التالية :

أولا — الدخل إيراد نقدى أو قابل للتقدير بالنقود :

لكى نكون بصدد دخل لابد أن نكون بصدد إيراد نقدى ، أو قيمة قابلة للتقدير بالنقود، وذلك كالدخول التى تتخذ شكل المرتبات والأجور والأرباح والفوائد ؛ وكذلك ما يحصل عليه الفرد من خدمات أو منافع تقبل التقدير بالنقود ، وذلك كسكن الشخص فى منزل يملكه ، أو حصوله على مزايا عينية معينة (١) .

ثانيا — دورية الدخل وانتظامه :

فلابد أن يتحقق الدخل بصفة دورية ومنتظمة ، كأن يكون شهريا أو سنويا كالمرتب وإيجار المنزل ، والأرباح التجارية والصناعية ، أو المهن الحرة . ومن ثم فإن الدخول التى لا تتمتع بصفة الدورية ، أو المنافع والخدمات التى تتحقق للفرد بصورة عارضة لا تعتبر دخلا . فمثلا لا يعتبر الربح العرضى الذى يحققه شخص غير محترف للتجارة دخلا ، وينبغى

---

(١) يذهب البعض إلى اعتبار الصورة الجميلة المعلقة على حائط فى منزل من الثروات التى تدر دخلا ، ويتمثل ذلك فى المنفعة الاقتصادية التى يحصل عليها الناظر إلى الصورة بسبب سروره وانشراحه .

غير إن هذا نوع من المبالغة فى تصوير الدخل ، ذلك إن المنفعة هنا لا يمكن تقويمها بالنقود ، ومن ثم لا تعد من بين عناصر الدخل الذى يحققه الشخص .

الاشارة إلى أن الدورية لا تعنى بالضرورة الانتظام ، فقد يتعطل العامل وقتاً معينا ، وقد يبقى المنزل بلا إيجار لبعض الوقت ، ولكن هذا لا يمنع أنه عندما يشتغل العامل ، أو يؤجر المنزل ، تتحقق لأجر العامل ، وإيجار المنزل صفة الدورية من جديد .

ثالثا – الثبات أو الاستمرار النسبي للدخل :

فمن الطبيعى أن يكون مصدر الدخل ثابتا ومستقرا حتى يتصور إمكان تحقق الدخل الدورى منه . وينبغى أن لا يتأثر الدخل بالضريبة فيكون غير قابل للتجدد ، وبمعنى آخر ينبغى أن لا تقضى الضريبة على مصدر الدخل . أما إذا كان مصدر الدخل غير قابل للتجدد (كالجوائز) أو كان الاستقطاع الضريبي يؤدى إلى فناء المصدر (كأن تقتطع الضريبة جزء من المصدر – رأس المال) ، فلا تسرى فى مثل هذه الحالة ضريبة الدخل .

ويلاحظ أن هناك مصادر ثلاثة للدخول هى : العمل يدويا كان أم ذهنيا ، ورأس المال ، عقاريا كان أم منقولا ، وأخيراً مصدر مختلط من العمل ورأس المال كما هو الشأن بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية ، ويعامل كل مصدر من هذه المصادر معاملة ضريبية مختلفة .

فبالنسبة لرأس المال فإنه يتمتع بدرجة عالية من الثبات والإستقرار حيث أنه لا يتوقف على عمر الفرد كما أنه يمكن صيانته من دخله السنوى ، بل واحلال رأس مال جديد بدلا من القديم ، كإحلال آلة جديدة محل آلة قديمة . لذلك فإن الدخل الناتج على رأس المال يعامل غالبا معاملة ضريبية صارمة تتناسب مع هذه الدرجة من الثبات والاستمرار .

أما العمل ، فإنه لا يتمتع بنفس الدرجة من الثبات والاستمرار التى يتمتع بها رأس المال ، إذ أنه معوقف على قدرة الإنسان واستمرار حياته ، فكمية العمل المؤدى تختلف فى حالة صحة الفرد عنها فى حالة مرضه ، كما أن هذا العمل ينقطع بوفاته ، فضلا عن أن العمل يكلف صاحبه جهداً وعناء

فى إنتاج الدخل ، ومن ثم فإن المعاملة الضريبية للدخل الناتج عن العمل تكون عادة يسيرة هينة .

وأما المصدر المختلط من العمل ورأس المال فإنه يعامل ضريبيا معاملة وسطية بين المعاملتين السابقتين ، فلا تكون صارمة كما هو الحال بالنسبة للدخل الناتج عن رأس المال ولا تكون هينة كما هو الحال بالنسبة للدخل الناتج عن العمل . ويمكن التعرف على هذا المصدر عندما يقترن برأس المال جهد إنسانى يقوم على استغلاله .

هذا وهناك تعريف آخر للدخل يقضى بانه مقدار الزيادة الإيجابية التى تطرأ على أصول الممول خلال فترة معينة من الزمن .

ووفقا لهذا التعريف يعتبر دخلا ما يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة ، من مبالغ نقدية أو منافع وخدمات يمكن تقويمها بالنقود بغض النظر عن انتظام أو عرضية هذا الدخل . ومن ثم فلا يعترف هذا التعريف بدورية الدخل كعنصر من عناصره أو أركانه ، فتعتبر بناء على ذلك الهبات والوصايا من الدخول .

وواضح أن هذا التعريف الأخير يؤدى إلى الخلط بين فكرة الدخل وفكرة رأس المال ، ولعل سنده فى ذلك ما تجرى عليه بعض التشريعات الضريبية من فرض ضريبة الدخل على بعض الدخول العرضية [1] بيد أن مسلك المشرع الضريبى فى مثل هذه الحالة لا يجيز القول بالخروج على عناصر الدخل ، لأنه إنما يفعل ذلك استثناء لإخضاع بعض الدخول العرضية لضريبة الدخل وذلك مالا يمس كثيراً فكرة الدورية والانتظام ، والقول بغير ذلك يؤدى إلى اطلاق صفة الدخل على ماهو غير ذلك كرأس المال .

— وفى ضوء ماتقدم يكون التعريف الأول هو الأدق والأسلم .

وتعتبر ضرائب المرتبات والأجور ، والأرباح التجارية والصناعية ، والعقارات من أهم أنواع ضرائب الدخل فى الجمهورية العربية اليمنية .

---

(١) من الأمثلة على ذلك ما تقضى به بعض القوانين من اخضاع كل عمولة أو سمسرة عارضة لضريبة الأرباح التجارية .

الفرع الثـــانى

تحديد الدخل الخاضع للضريبة

ضريبة الدخل إما أن تكون مفروضة على الدخل الإجمالى ، وإما أن تكون مفروضة على الدخل الصافى .

فهناك ضرائب معينة تسمح طبيعتها بفرض الضريبة على الدخل الإجمالى دون أن يكون من حق الممول خصم التكاليف التى يكون قد انفقها فى سبيل الحصول على الدخل ، وذلك كضريبة إيراد القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية).

– وهناك ضرائب أخرى تفرض على الدخل الصافى أى بعد خصم التكاليف التى يكون الممول قد انفقها للحصول عليه . وعادة ما يحدد القانون التكاليف التى تخصم والنسب التى يتم الخصم بها ، ويضع أمثلة يجرى القياس عليها للمبالغ التى تخصم .

ومن المستقر عليه فى هذا المجال إن تكاليف الصيانة والاستغلال ونفقات الاستهلاك هما من المبالغ التى تجرى التشريعات على تقرير خصمها فى حالات الضرائب على الدخل الصافى .

فبالنسبة لتكاليف الصيانة ، فهى تلك المبالغ التى تنفق على إصلاح وسائل النشاط الخاضع للضريبة ، كنفقات إجراء الكشف الدورى على الآلات والأجهزة وأثمان قطع الغيار البديلة . أما نفقات الاستغلال ، فهى نفقات تسـيير المشروع كأثمان المواد الأولية وأجور العمال وإيجار الأرض التى عليها المشروع .

وبالنسبة لنفقات الاستهلاك ، فهى المبالغ التى تحجز من الدخل سنويا بنسب معينة لمواجهة ما يطرأ على الأصول الثابتة للمنشأة (آلات ومبانى) من استهلاك ضمانا لعدم توقف المشروع ، وإيجاد القدرة على احلال أصول جديدة محل الأصول التى استهلكت بمضى الزمن .

هذا وكثيراً ما تكون تكاليف الدخل الواجب خصمها محل نزاع بين المولين والإدارة .

فالإدارة ترى من صالحها عدم المبالغة فى تكاليف الدخل حتى تدفع الضريبة عن أكبر حجم ممكن من الوعاء . والممولون يرون من صالحهم الحد من حجم الوعاء الضريبى الأمر الذى قد يدفعهم إلى المغالاة فى التكاليف واجبة الخصم ، حتى أن بعض المولين قد يحاول احتساب مابعد استعمالا للدخل كتكلفة عليه .

والمعروف إن استعمالات الدخل هى أوجه انفاق الممول لدخله ، وذلك كنفقاته على مأكله وملبسه ، أو مقابل الخدمات فى بيته من ماء وكهرباء وهاتف ، فهذه وغيرها من النفقات الخاصة لا تعد من تكاليف الدخل لأنها لا ترتبط بالنشاط المنتج للدخل ، ومن ثم لا تخصم من وعاء الضريبة .

وقد يلجأ الممول إلى التمويه والمغالطة فيقرر أجرا لزوجته أو أحد أولاده أو أقربائه ليحسب من تكاليف الدخل واجبة الخصم على اعتبار أن من قرر له الأجر يؤدى عملا لصالح المنشأة ، فهذه الحالة وأمثالها يجب أن تخضع لتمحيص دقيق من جانب رجال الضرائب لمعرفة ما إذا كان الأجر فى هذه الحالة هو تكلفة حقيقية وجدية على الدخل أم أنها مجرد وسيلة لضغط حجم الوعاء الضريبى ؟

ويلاحظ أن التفرقة الدقيقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته قد تكون صعبة فى أحيان كثيرة ، ولتلافى النزاع المستمر بين المولين ورجال الضرائب بشأن هذه المسألة فإن الأمر قد يتطلب تدخل المشرع لحسم الموضـــوع بنصوص قانونية ، أو أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى عقد اتفاق مع المولين فى صورة قواعد لائحية تحدد بمقتضاها العناصر التى تعتبر من تكاليف الدخل والعناصر التى تعتبر من استعمالاته .

الفرع الثـــالث

أنواع الضرائب على الدخـــل

تتنوع الضرائب على الدخل إلى ثلاثة أنواع :

فقد تفرض الضريبة على مصادر الدخل متفرقة — أى كل مصدر على حدة ، وتسمى الضرائب فى هذه الحالة الضرائب النوعية على فروع الدخل ، وقد تفرض الضريبة على مجموع الدخل الذى يحققه الفرد من المصادر المختلفة ، وهذه هى الضريبة العامة على الدخل ، وقد يجمع القانون الضريبى بين الضريبتين السابقتين فى وقت واحد .

ويلاحظ إن تقسيم ضرائب الدخل على هذا النحو إنما يصدق فقط على الضر ئب الدورية للدخل ، ولا يصدق على الضرائب التى تفرض على الدخول التى تتحقق عرضا أ بصفة غير دورية .

— الضرائب النوعية على فروع الدخل :

إذا أخذ المشرع بأسلوب الضرائب النوعية على فروع الدخل فإننا نكون أمام عدد من الضرائب الموزعة على مصادر الدخل ، فتكون هناك مثلا ضريبة خاصة بدخل الملكية العقارية ، وأخرى خاصة بالدخل الناتج من المرتبات والأجور ، أو دخل المهن الحرة ، وثالثة تخص الأرباح التجارية والصناعية ، وهكذا . وتختلف الضرائب النوعية على فروع الدخل عن بعضها — وفقا لنظمها القانونية — من حيث طبيعة مصدر الدخل التى تفرض عليه وحالة الأشخاص الخاضعين لها والسعر التى تفرض به .

ويلاحظ إن اتباع هذا الأسلوب فى فرض الضريبة على الدخل يساعد بمرونة كبيرة على تحقيق الأهداف المختلفة للضريبة مالية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية .

— الضريبة العامة على الدخل :

فى ظل نظام الضريبة العامة على الدخل نكون بصدد ضريبة واحدة تصيب مجموع الدخول التى يحققها الممول من مصادر مختلفة . فإذا كان

الفرد يحقق دخلا من مهنة حرة ، وآخر من منزل مؤجر ، وثالث من نشاط تجارى ، فإن كل دخل من هذه الدخول لا يخضع لضريبة خاصة به ، كما هو الشأن فى أسلوب الضرائب النوعية على الدخل ، وإنما تخضع مجتمعة لضريبة واحدة هى الضريبة العامة على الدخل .

ويتميز أسلوب الضريبة العامة على الدخل بقدرته على تحقيق مبدأ العدالة الضريبية حيث يمكن فى ظله اعفاء الحد الأدنى اللازم من الدخل لمعيشة الممول وإعفاء اعبائه العائلية . طبقا لوضعه الاجتماعى وفى ضوء نظرة شاملة لدخله . كما يسمح هذا النظام بتطبيق التصاعد فى فرض الضريبة الذى يتناسب مع الدخل العام كله .

وبالإضافة إلى ماسبق فإن الضريبة العامة على الدخل تتميز بالبساطة ولا تحتاج إلى جهود ونفقات كبيرة للتحصيل ، إذ لا تتعدد عمليات الربط والتحصيل هنا بتعدد المصادر ، كما هو الشأن فى الضرائب النوعية على فروع الدخل .

— المفاضلة بين النوعين :

بينا ماهية الضرائب النوعية على فروع الدخل ، والضريبة العامة على الدخل ، وعرفنا مزايا كل منهما ، بيد أنه ترد على الأسلوبين بعض العيوب .

فنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل يكلف الدولة نفقات كبيرة ويحتاج إلى جهود مضاعفة نظرا لتعدد عمليات الربط والتحصيل بتعدد مصادر الدخل وحصيلته عادة ما تكون ضئيلة لضيق حجم الأوعية الضريبية ، ولا يسمح بتطبيق التصاعد الضريبى لضيق حجم الوعاء الضريبى أيضاً ، وأخيراً لا تكون هناك إمكانية لمراعاة ظروف الممول الشخصية وأعباءه العائلية .

ويؤخذ على نظام الضريبة العامة على الدخل بأن عبء الضريبة فى ظله يكون ثقيلا الأمر الذى قد يحمله على التفكير من التهرب منها .

كما أن تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل يتطلب أن يكون الأفراد

على جانب كبير من الوعى والأمانة بحيث لا تخفون مصدرا أو أكثر من مصادر دخلهم العام .

وإزاء ماعرفنا من مزايا ومآخذ للنوعين ،كنتنا القول أن مزايا نظام الضريبة العامة على الدخل تفوق بكثير مزايا الضرائب النوعية على فروع الدخل ، وإن المآخذ التى قيلت عنه تكاد تكون غير هامة ، ومن ثم يكون نظام الضريبة العامة على الدخل ، أفضل –من الناحية العلمية والعملية – من الضرائب النوعية على فروع الدخل .

الفرع الرابع

الطرق المختلفة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل

هناك أكثر من طريق أو أسلوب تتبعها الأنظمة الضريبية المختلفة لتقدير حجم وعاء الضريبة على الدخل . ولكن قبل أن نبين هذه الطرق المختلفة تنبغى الإشارة إلى أن هذا الموضوع هو من أكثر الموضوعات أهمية فى النظم الضريبية ، إذ أن من شأن اتباع الطريق الأمثل لتقدير الوعاء الضريبى تحقيق العدالة الضريبية وضمان الحصول على حجم الضريبة الحقيقى . ولعل هذا الهدف الأخير (الحصول على حجم الضريبة الحقيقى) يصطدم بصعوبة مضمونها اتجاه الأفراد نحو إخفاء الحجم الحقيقى للدخل الذى يخضع للضريبة رغبة فى عدم دفع الضريبة كلها أو جزء منها . وتظهر هذه الصعوبة بشكل أكبر فى المجتمعات التى لا يتمتع أفرادها بوعى ضريبى كاف وذلك ما يجعل الإدارة الضريبية تتخذ موقفا مضادا ، فتسعى إلى تجسيم حجم الوعاء الضريبى ، وتصويره أحياناً على نحو يجاوز الحقيقة . وذلك بغية الحصول على أكبر مبلغ ممكن للضريبة ، وهنا تبرز أهميــة بث الوعى الضريبى بين أفراد المجتمع ، وهو ما يجب أن تسعى إليه الدولة . كما يجب على الأجهزة الضريبية أن تقيم علاقاتها مع الممولين على أساس من الثقة والشعور بالمسئولية وتحقيق المصلحة العامة .

ونأتى الآن إلى بيان الطرق المختلفة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل.

ويمكن تقسيم هذه الطرق إلى قسمين : طرق مباشرة ، وطرق غير مباشرة .

أولا — الطرق المباشرة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل

هذه الطرق هي التي تؤدى إلى معرفة الدخل على وجه التحديد ولا تخرج على طريقين : طريق الإقرار ، وطريق التقدير الإدارى .

فبالنسبة لطريق الإقرار يكون الممول ملزما بمقتضى القانون أن يقدم للإدارة الضريبية إقراراً عن دخله يوضح فيه عناصره المختلفة مدعما بالمستندات اللازمة .

ولما كان من الممكن ألا يكون الإقرار دقيقا ، فإن القوانين الضريبية تحتاط لكل هذه الحالة فتعطى لجانب الإدارة الضريبية حق إخضاع الإقرار للفحص والتدقيق وحق الإطلاع على سجلات الممول وحساباته ، كما قد تعطيها حق الاستعانة بالغير والزام هذا الغير بتقديم إقرار عن الدخول التى تسلمها منه الممول ، ولا يتصور هذا الإلزام إلا إذا كانت هناك علاقة بين الممول والغير تسمح بالأخذ بهذا الأسلوب ، كالأجور وفوائد السندات .

ويعتبر أسلوب الإقرار الضريبى من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة على الدخل على وجه التحديد ، خصوصاً إذا كان جمهور الممولين يتمتع بوعى ضريبى يمنعه من إخفاء عناصر دخله الحقيقى ، وكانت هناك إدارة ضريبية كفؤة قادرة على الفحص والتدقيق للإقرارات المقدمة إليها بفعالية وسرعة .

أما طريق التقدير الإدارى ، فهو أسلوب يكون للإدارة الضريبية بمقتضاه حق تقدير وعاء الضريبة . والإدارة الضريبية وان أعطيت هذا الحق إلا أنها لا تقوم بالتقدير بطريقة تحكمية ، وإنما لها فى سبيل ذلك أن تناقش الممول فى تفصيلات نشاطه المنتج للدخل ، والإطلاع على دفاتره ومستنداته لكى تصل إلى معرفة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد .

على انه لا يستبعد مغالاة الإدارة الضريبية فى تقدير الدخل ، وفى هذه

الحالة يجوز للممول الذى يرى أن الإدارة قد غالت فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة أن يثبت العكس ، وإن كان هذا الإثبات غالبا ما يكون صعبا .
ولذلك فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على كفاءة موظفى الإدارة الضريبية وقدرتهم على بذل الجهد لمعرفة المدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد .

ثانيا — الطرق غير المباشرة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل

إذا كانت الإدارة الضريبية لا تستطيع التعرف على حقيقة الدخل على وجه التحديد بالطرق المباشرة ، فبإمكانها التعرف عليه بالطرق غير المباشرة على وجه التقريب ، وفى هذه الحالة لابد من الاستعانة بعناصر خارجية تستخدم كقرينة على قيمة الدخل الخاضع للضريبة ، ويمكن تحديد الطرق غير المباشرة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقتين هما طريقة المظاهر الخارجية ، وطريقة التقدير الجزافى .

أما طريقة المظاهر الخارجية فتقوم على أساس الاسترشاد بمجموعة من العلاقات الخارجية التى تعبر عن مظهر الممول ، والاستناد عليها لتكوين فكرة عن قيمة دخله . فيمكن للتعرف على دخل الممول مثلا الاستدلال بعدد أبواب العقار الذى يسكنه ونوافذه والطلاء الخارجى له . وبالنسبة للنشاط التجارى والصناعى يمكن التعرف على مقدار الربح الناتج عنه عن طريق الاستدلال بالمظهر العام للمحل وعدد عماله وغير ذلك .

— وبالرغم مما قيل عن هذه الطريقة من أنها تتسم بالبساطة والسهولة ، ولا تكلف الإدارة الضريبية أى عناء فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، إلا أنها طريقة ترد عليها عيوب هامة منها إن المظاهر الخارجية قد لا تعبر بحق عن دخل الممول ،حيث من المتصور أن يحيط الممول نفسه بمظاهر مبالغ فيها ولا تتفق مع الدخل البسيط الذى يحققه ، ويتصور فى المقابل أن يقلل الممول من مظاهره إلى حد بعيد بالرغم من ما يحققه من دخل مرتفع ، وتكون النتيجة فى الحالتين غريبة وغير عادلة ، وكذلك الشأن حالة ما إذا تماثل

ممولان فى الظروف الخارجية المحيطة بهما واختلفا من حيث المركز الاقتصادى الحقيقى لكل منهما .

وأما التقدير بطريقة التقدير الجزافى فيتم تحديد الوعاء الضريبى بالاستناد إلى بعض القرائن . وقد تكون هذه القرائن منصوصا عليها فى القانون الضريبى وقد تكون قرائن متفقا عليها مع الممولين ، مثال ذلك الاستناد إلى القيمة الإيجارية كقرينة على دخل صاحب العقار ، ورسم المؤسسة أو الشركة كقرينة على الأرباح التجارية والصناعية ، وغير ذلك .

ويلاحظ انه إذا كان القانون الضريبى يتضمن هذه القرائن سمى التقدير فى هذه الحالة بالتقدير الجزافى القانونى ، وإذا كانت القرائن من المتفق عليها بين الإدارة والممول سمى بالتقدير الجزافى الاتفاقى . كما يلاحظ إن القرائن بنوعيها هى عناصر متصلة بالوعاء الضريبى ، وذلك على عكس الحال فى طريقة التقدير بالمظاهر الخارجية حيث يتم الاستدلال بعناصر لا صلة لها بالوعاء الضريبى .

— وهذه الطريقة من طرق التقدير غير المباشرة كسابقتها لا توصل إلى معرفة دخل الممول بشكل محدد ، وإنما تؤد إلى التعرف على الدخل بصورة تقريبية ، وربما تسفر القرائن التى يعتمد عليها — قانونية كانت أم اتفاقية — إلى التطرق وتقدير الدخل على نحو مبالغ فيه ، وأبعد ما يكون عن الحقيقة والواقع . ولهذا لم يعد للطرق غير المباشرة مكان يذكر فى القوانين الضريبية ، حيث أصبحت طرق التقدير المباشرة أو طرق التقدير التحليلى هى التى تسود القوانين الضريبية .

المطلب الثـــانى

الضرائب على رأس المـــال

نبين أولا مضمون الضريبة على رأس المال ثم نتطرق إلى أنواع هذه الضريبة :

الفرع الأول

مضمون الضريبة على رأس المـــال

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة ، ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية ومنقولة فى وقت معين بغض النظر عما إذا كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة . مثال ذلك الأراضى والعقارات المبنية ، والأسهم والسندات والتحف وغير ذلك .

والأصل انه لا تفرض الضريبة إلا على الدخل الذى يتجدد سنوياً ، أما الضريبة على رأس المال فإنها قد تؤدى إلى القضاء على رأس المال إذا كانت الضريبة تقتطع من رأس المال ذاته ، بيد انه ليس هناك ما يمنع من دفع الضريبة على رأس المال من الدخل الناتج عنه حفاظاً على رأس المال .

وقد عرفت النظم الضريبية الضريبة على رأس المال منذ القدم خصوصاً الضريبة على رؤس الأموال العقارية والضريبة على التركات[1].

الفرع الثـــانى

أنواع الضرائب على رأس المـــال

يمكن تقسيم الضرائب على رأس المال إلى قسمين رئيسيين : يقوم أولهما على أساس فرض الضريبة بصفة دورية ومتجددة ، ويقوم القسم الثانى على أساس عرضية الضريبة على رأس المال .

أولا — الضريبة الدورية على رأس المـــال :

ويقصد بها الضريبة السنوية المفروضة على رأس المال ذاته .

ويشترط لفرض الضريبة على رأس المال بصفة دورية أن يكون سعرها منخفضا حتى يتمكن الممول من دفعها من الدخل الناتج عنه [١] ، إذ لو كان سعر الضريبة مرتفعا فإن الممول سيضطر إلى التخلص من جزء من رأس المال لكى يستطيع دفع الضريبة ، وذلك ما يؤدى إلى القضاء على المادة الضريبية ذاتها .

وتتميز الضريبة الدورية على رأس المال من حيث أنها تؤدى إلى تحريك الأموال غير المنتجة ، فالضريبة على المجوهرات والتحف مثلا تدفع أصحابها إلى التخلص من جزء منها ، كما أن الضريبة على الأراضى غير المنتجة قد تدفع أصحابها إلى بنائها ، وهكذا فإن الضريبة على رأس المال قد تؤدى إلى استخدام أفضل للموارد الاقتصادية . كما تتميز الضريبة على رأس المال من الناحية الاجتماعية نظراً لأنها مفروضة على الرأسماليين فقط .

ثانيا — الضرائب العرضية على رأس المـــال :

هذه هى الضرائب التى لا يتوافر لها عنصر الدورية والتجدد ، لأنها تفرض مرة واحدة وبمناسبة ظرف أو واقعة معينة ، وهناك ثلاثة أنواع من الضرائب العرضية على رأس المال هى الضريبة الاستثنائية ، والضريبة على زيادة القيمة ، والضريبة على التركات .

١ — الضريبة الاستثنائية على رأس المـــال :

بينا من قبل أن الضريبة الدورية على رأس المال ينبغى أن يكون سعرها منخفضا حتى يمكن دفعها من الدخل الناتج عنه ، ولكن الأمر هنا يختلف فى الضريبة العرضية على رأس المال إذ غالبا ما يكون سعرها مرتفعا بحيث يكون من الصعب دفعها من الدخل الناتج عنه وذلك ما يؤدى إلى اقتطاع جزء من رأس المال ذاته .

---

(١) لو افترضنا أن رأس مال الممول ٢٠٠٠٠ ريال وان دخل هذا المبلغ السنوى ١٠٠٠ ريال فإذا كان هذا الممول يخضع لضريبة رأس المال بواقع ١ ٪ ولضريبة الدخل بنسبة ١٠ ٪ فإن الضريبتين ستدفعان من الدخل ٢٠٠ ريال ضريبة رأس المال ، و ٢٠٠ ريال ضريبة الدخل . وهكذا يظل رأس المال سليما .

ولا تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة استثنائية على رأس المال إلا إذا تعرضت لظرف طارىء كالحرب مثلا . فالحرب تكلف الدولة نفقات باهظة الأمر الذى يؤدى إلى تضخم الأعباء المالية للدولة . إذ تكون الدولة ملزمة — فى أعقاب الحرب — بسداد القروض التى عقدتها خلال فترة الحرب وسداد فوائدها ، كما أنها تكون مدعوة إلى اعادة تعمير ما دمرته الحرب .

ولما كانت موارد الدولة الاقتصادية فى الظروف العادية لا تكفى لمواجهة الإلتزامات المالية فى مثل هذا الظرف الطارىء ، فإن الدولة تجد نفسها مضطرة إلى فرض ضريبة استثنائية على رؤس الأموال حيث تتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذى يلزمها من إيراد يساعد على التغلب على مشكلات الحرب ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة .

هذا وقد أثارت الضريبة الاستثنائية على رأس المال وارتفاع سعرها جدلا فى الفقه المالى بين مؤيدين ومعارضين .

فالمؤيدون لهذه الضريبة يستندون إلى مبررات مؤداها أن هذه الضريبة تحقق للدولة إيرادا ماليا غزيرا فى وقت حاجتها ، وانها تستهدف الثروات التى كونها الأفراد خلال فترة الحرب على حساب الحاجات الملحة للأفراد ، فضلا عن قدرتها على تصحيح الخلل الاقتصادى والاجتماعى الذى يطرأ على عملية توزيع الثروة والدخول بين الأفراد .

والمعارضون لهذه الضريبة يرون أن تطبيقها لا يخلو من صعوبات منها ما يتطلبه حصر المادة الخاضعة للضريبة من وقت وجهد إدارى مرتفع التكلفة ، كما أنه يمكن إخفاء جزء كبير من الثروة كالذهب والمجوهرات وأوراق البنكنوت ، فضلا على الصعوبة المتعلقة بدفع هذه الضريبة ، لأنها إما أن تدفع مرة واحدة أو على دفعات ، فإذا دفعت مرة واحدة فإن الممولين سيضطرون إلى التخلص من جزء من رؤس أموالهم لدفعها ويكون هذا فى وقت واحد مما يترتب عليه انهيار قيمة المعروض منها للبيع ، أما إذا جزئت

إلى أقساط لمدة طويلة فإنها لا تأتى بالإيرادات المنتظرة فضلا عن أن تدهور قيمة النقود يترتب عليه نقص القيمة الحقيقية للإيرادات التى تأتى بها هذه الضريبة .

ومهما يكن من أمر فإن هناك نظم ضريبية عديدة عرفت الضريبة الاستثنائية ، كبعض الدول الأوربية التى فرضت هذه الضريبة أعقاب الحربين العالميتين الأولى والثانية .

وحيث انها استثنائية فإنها تلغى إذا مازالت الاعتبارات التى دعت إلى فرضها .

٢ — الضريبة على زيادة القيمة :

يقصد بالضريبة على زيادة القيمة ، تلك التى تفرض على ما يطرأ على الأموال العقارية أو المنقولة من زيادة غير مكتسبة ، ويكون ذلك فى الغالب عند حدوث تطور فى العمران وقيام الدولة بتنفيذ مشروعات عامة كالطرق والكبارى والمياه والمجارى وغير ذلك .

وتتميز هذه الضريبة بسهولة فرضها وتقبلها من الممولين ، لأن الزيادة فى القيمة العقارية أو المنقولة المفروضة عليها الضريبة ليست راجعة إلى جهد المالك .

ومثال الضريبة على زيادة القيمة تلك التى تفرض على صاحب عقار أصاب نفعاً خاصاً من أشغال حكومية ، كفتح شارع ، أو مد طريق ، أو إقامة كوبرى أو إنشاء مجارى أو إيصال مياه أو هاتف . وجوهر هذه الضريبة هو تحميل المالك بجزء من تكاليف العمل الذى أفاد منه إفادة خاصة .

ويلاحظ أن تطبيق هذا النوع من الضريبة تعترضه صعوبة تتعلق بتقدير الزيادة الطارئة على القيمة العقارية التى حدثت نتيجة الأشغال العامة ، وتعذر التفرقة فى هذه الزيادة بين ما يرجع إلى مجهود المالك ، وما يعد زيادة مكتسبة .

وتتضاعف صعوبات التقدير فى البلاد التى بلغت درجة كبيرة من التقدم والعمران .

٣ — الضريبة على التركات :

وهى تلك التى تفرض بمناسبة انتقال الثروة بالإرث من المورث إلى الوارث ، فالشخص الذى تنتقل إليه الملكية بالميراث يزداد رأسماله ، وهو لا يتضرر من اقتطاع جزء من هذا المال المنقول إليه عن طريق الضريبة إذ لا تمثل ذلك بالنسبة له خسارة كبيرة وتعتبر هذه الضريبة من الضرائب الناجحة وتحتل مكانا هاما فى الأنظمة الضريبية ، ذلك أنها لا تثير صعوبات تذكر كما أنها تسمح بالأخذ بمبدأ التصاعد . ولا يؤخذ عليها إلا أنها فى حالات معينة قد لا تتوافر المبالغ النقدية اللازمة لدفع الضريبة ، كما هو الحال بالنسبة للمشروعات الصغيرة حيث يضطر أصحابها إلى التنازل عن جزء من المال الموروث مما قد يترتب عليه توقف نشاط هذه المشروعات .

والضريبة على التركات تأخذ عملا بثلاث صور :

الصورة الأولى تفرض فيها الضريبة على مجموع التركة التى خلفها المورث بعد خصم الديون المحملة بها ، وتقوم الضريبة فى هذه الصورة على أساس أنها آخر ضريبة يدفعها الفرد عن الأموال التى يتركها بالوفاة .

وواضح أن الضريبة فى هذه الصورة ليست على الورثة لأنها تنصب على التركة قبل توزيعها عليهم ، وذلك ما يجعلها سهلة التحصيل عزيزة الحصيلة وتسمح بإعمال السعر التصاعدى المرتفع ، ولا يكون هناك مجال لمنح أية اعفاءات ضريبية .

أما الصورة الثانية فالضريبة فيها لا تمس التركة قبل توزيعها وإنما هى تهاجم انصباء الورثة بعد توزيعها . وتقوم الضريبة فى هذه الصورة على أساس أنها أقرب إلى المنطق ، لأن الممول هو الوارث وليس المورث ، وبناء على ذلك يراعى فيها مقدرته التكليفية ، ويمكن منحه اعفاءات تتمشى مع شخصية الضريبة .

وأخيرا فإن الضريبة على التركات فى الصورة الثالثة تقوم على أساس الجمع بين الضريبتين السابقتين ، بمعنى أن تفرض الضريبة على مجموع التركة أولا ، ثم تفرض على أنصبة الورثة مرة ثانية ، وذلك تحقيقا لاعتبارات الحصيلة من ناحية . ونطبيق مبدأ شخصية الضرائب بالنسبة للورثة من ناحية أخرى .

المبحث الثالث

الضرائب غير المباشرة

هى تلك التى ينتقل فيها عبء الضريبة من المكلف بها قانونا إلى شخص آخر هو الممول الفعلى لها . وتنقسم إلى قسمين : ضرائب على الإستهلاك أو الإنفاق ، وضرائب على التداول .

المطلب الأول

الضرائب على الاستهلاك (الإنفاق)

هى تلك التى يدفعها الممول عندما يقوم باستعمال ثروته ، أى عندما يقوم باستهلاك السلع والخدمات . ويعتبر الإنفاق الإستهلاكى مؤشرا يعبر بدقة عن مقدرة الممول التكليفية باعتبار أنه كلما زاد حجم موارد الممول كلما زادت نفقاته الإستهلاكية . وتتنوع الضرائب على الاستهلاك إلى ضرائب على الإنتاج ، وضرائب على استهلاك سلع وخدمات معينة .

الفرع الأول

الضرائب على الإنتاج

تأخذ هذه الضرائب فى التطبيق العملى أكثر من شكل ، فهناك مثلا الضريبة الوحيدة على الإنتاج ، وهناك الضرائب المتتالية على الإنتاج ، أما الضريبة الوحيدة على الإنتاج ، فهى تلك التى تفرض مرة واحدة بسعر مرتفع وقت إنتاج السلعة . ويقوم المنتج بدفع قيمة الضريبة ابتداء ثم يضمها على ثمن السلعة المنتجة ليتحمل بها فى النهاية المستهلك . بيد أن السعر المرتفع

الضريبة الوحيدة للإنتاج قد يدفع المولين إلى محاولة التهرب . كما تثير هذه الضريبة صعوبة عملية هى تحديد متى يتم الإنتاج فعلا ، ذلك أن بعض السلع المنتجة تمر بأكثر من مرحلة من مراحل الإنتاج حتى تخرج فى شكلها النهائى . فبالنسبة لصناعة الغزل والنسيج مثلا ، متى يعتبر الإنتاج قد تم ؟ بعد تحويل القطن إلى غزل ، أم بعد نسج هذا الغزل ، أم بعد تحويل المنسوجات إلى ملابس جاهزة خصوصاً وأنه يمكن وضع كل من الغزل والنسيج والملابس الجاهزة تحت تصرف المستهلك .

وللتغلب على الصعوبة التى تثيرها الضريبة الوحيدة على الإنتاج يجرى اللجوء إلى اتباع طريقة الضرائب المتتالية على الإنتاج ، ومقتضى هذه الطريقة أن تفرض الضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة . فى صناعة الأحذية مثلا تباع الجلود للمدابغ . وتبيعها هذه الأخيرة لمصانع الأحذية ، ثم تنتقل بعد صناعتها إلى تاجر الجملة ، ثم إلى تاجر التجزئة ، وتفرض الضريبة فى مثل هذه الحالة على كل مرحلة من المراحل السابقة ، ولهذا يكون سعرها منخفضا لايدفع على التهرب ، بل انه إذا وقع التهرب فى مرحلة فمن الممكن تداركه فى المراحل الأخرى ، كما لا تثور هنا مشكلة تحديد تمام الإنتاج لأن السلعة تخضع للضريبة كلما انتقلت من منتج إلى آخر . .

الفرع الثـــانى

الضرائب على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات

تفرض الدولة عادة ضريبة غير مباشرة بمناسبة قيام الفرد باستهلاك بعض السلع والخدمات ، فيدفع الممول الضريبة مع المبلغ الذى يدفعه ثمنا لهذه السلع والخدمات .

والأصل أن الدولة تفرض هذه الضريبة تحقيقا للإعتبارات المالية ، ولكن قد تستهدف الدولة إلى جانب تحقيق الغرض المالى تحقيق أغراض أخرى ذات طابع اقتصادى واجتماعى ، الأمر الذى يؤدى إلى تحقيق نوع من التكامل فى نظامها الضريبى له أبعاد تتصل بالإعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية معاً .

— وتثير الضرائب على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات صعوبة تتصل بنوع السلع والخدمات التى تفرض عليها هذه الضرائب ، ذلك أنه يمكن التمييز بين أنواع ثلاثة من السلع ، فهناك السلع الضرورية وهناك السلع الشائعة الاستعمال ، وهناك السلع الكمالية .

فالضريبة على السلع الضرورية تأتى بحصيلة ضخمة نظرا لأنها محل استهلاك الكافة ، ولا يستغنى عنها أحد حتى الفقراء ، وذلك كالخبز والسكر والملح والخدمة الطبية ، كما أن الطلب على هذه السلع يتسم بعدم المرونة فارتفاع ثمن هذه السلع لا يؤدى إلى نقص الطلب عليها بنفس النسبة التى ارتفع بها الثمن .

وإذا كانت الضريبة على هذا النوع من السلع تحقق الإعتبارات المالية ، إلا أنه يؤخذ عليها عدم مراعاتها للعدالة ، ذلك أن عبء هذه الضريبة لا يحس بوطأته إلا أفراد الطبقة الفقيرة التى تخصص كل دخلها تقريباً للإنفاق على السلع الضرورية ، أما الطبقة الغنية فلا تكاد تحس بهذا العبء ، ولذلك تقابل هذه الضريبة بعدم التأييد ، بل إن الدولة مطالبة بتقديم معونات لاستيراد هذه السلع من الخارج ، أو للصناعات التى تنتجها محلياً تحقيقا للعدالة الاجتماعية فيها .

وأما السلع الشائعة الاستعمال ، فهى تلك التى تستهلك بواسطة جميع الأفراد تقريبا ، ولكنها ليست ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها وذلك كالشاى والبن والسجاير ، فهذه السلع وأمثالها تكون محلا لفرض الضريبة على استهلاكها تحقيقا للإعتبارات المختلفة ، وإن كانت هذه الضريبة منتقدة لمساسها بدخول الفقراء وذلك بنسبة أكبر من دخول الأغنياء . ولكن درجة النقد على هذه الضريبة أقل حدة من النقد الموجه إلى الضريبة على السلع الضرورية ، وذلك على أساس أن السلع الشائعة الاستعمال لا تمثل بالنسبة للفقير نفس الدرجة من الضرورة كما هو الشأن فى السلع الضرورية .

وعلى العكس نجد أن فرض الضريبة على السلع الكمالية يكون مبررا من

وجهة نظر العدالة . فالسلع الكمالية لا يستهلكها إلا أصحاب الدخول المرتفعة ، وذلك كالسيارات ، والأجهزة الكهربائية . على أنه يلاحظ أن فكرة السلعة الكمالية تتغير بمرور الزمن ، فيمكن اعتبار سلعة معينة في الوقت الحاضر من السلع الكمالية ، ولكنها لا تعتبر كذلك في المستقبل حيث تصبح سلعة شائعة الاستعمال أو سلعة ضرورية ، كما تتغير فكرة السلعة الكمالية أيضاً باختلاف المكان كالسيارة بالنسبة للمدينة أو الريف .

ويتضح في ضوء ماتقدم أن السلع الشائعة الاستعمال والسلع الكمالية هي التي يمكن أن تكون محلا لفرض الضريبة . ذلك أن الضريبة على الأولى تحقق حصيلة مالية كبيرة ولا تصادم الشعور العام كما هو الحال في السلع الضرورية ، كما أن الضريبة على السلع الكمالية تحقق اعتبارات العدالة وإن كانت حصيلتها المالية غير كبيرة نظرا لقلة أفراد الطبقة الغنية ، واحتمال انصراف بعضهم عن استهلاك هذه السلع إذا كانت الضريبة مرتفعة السعر .

طرق فرض الضريبة على استهلاك سلع معينة :

تفرض الضريبة على استهلاك سلع معينة ، إما بمناسبة إنتاجها ، وهذه هي ضريبة الإنتاج وقد سبق الكلام عليها ، واما بمناسبة عبور السلع حدود الدولة خروجاً منها أو دخولا فيها ، وهذه هي الضريبة الجمركية ، وهي ما سنتناولها فيما يأتي .

الضرائب الجمركية :

هي تلك التي تفرض على سلع معينة بمناسبة تصديرها إلى الخارج أو استيرادها من الخارج ، وتعتبر الضرائب الجمركية من أهم أنواع الضرائب المباشرة على الاستهلاك ، لأنها تضمن لخزانة الدولة الحصول على إيراد مالي كبير نظراً لاتساع حركة التجارة الدولية وانتقال البضائع بين الدول المختلفة .

— وفضلا عن الإعتبارات المالية ، فإن الضرائب الجمركية يمكنها أن تحقق أغراضاً اقتصادية واجتماعية هامة .

فى المجال الاقتصادى تعمل الضريبة الجمركية المفروضة بسعر مرتفع على الواردات على حماية الصناعات الوطنية من منافسة السلع الأجنبية المستوردة كما يمكن بواسطتها الحد من تصدير السلع التى تكون لازمة للإستهلاك المحلى .

أما إذا كانت السياسة الاقتصادية تتجه نحو تشجيع التصدير وتمكين السلع الوطنية من منافسة السلع الأجنبية فحينئذ يجرى تخفيض سعر الضريبة الجمركيه .

وفى المجال الاجتماعى ، تسمح الضرائب الجمركية المفروضة على السجاير بسعر مرتفع — على سبيل المثال — بالحفاظ على الصحة العامة .

وفيما يتعلق بتحديد سعر الضريبة الجمركية على الواردات والصادرات ، نجد أن الضريبة إما أن تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة ، وهى ما تعرف بالضريبة القيمية ، مثال ذلك فرض الضريبة على الواردات من الأجهزة الكهربائية والساعات بنسبة ٢٠ ، أو ٢٥ ٪ من قيمتها . وإما أن تفرض على أساس مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات البضائع المستوردة أو المصدرة ، مثال ذلك فرض الضريبة بواقع خمسين ريالا عن كل كيلوجرام من البن . ومن الأفضل فرض الضريبة بالأسلوبين معا .

وتتميز الضريبة القيمية بوضوحها وبساطتها وارتفاع حصيلتها ، ولكن يعاب عليها صعوبة تحديد القيمة الحقيقية للسلع المستوردة أو المصدرة خصوصا إذا كانت قديمة نسبيا . كما أن الأفراد يتجهون عادة إلى المبالغة فى خفض قيمة السلعة لدفع ضريبة أقل أو الإدعاء بمرور مدة كبيرة على استهلاك الساعة لنفس الغاية ولذلك تضطر الإدارة الضريبية إلى الاستعانة بالخبراء لتقدير قيمة السلع للحيلولة دون التهرب وخفض حق الخزانة العامة فى هذا المجال .

أما الضرائب النوعية فإنها تتميز أيضا بالبساطة وسهولة التحصيل إذ ما على الإداة إلا أن تحصر عدد الوحدات وتحدد مقدار الضريبة المستحقة

عليها جميعا ، ولكنها لا تخلو من العيب ، فالسلع المختلفة ليست موحدة القيمة ، فهناك سلع غالية الثمن ، وهناك سلع رخيصة الثمن ، وتطبيق الضريبة الجمركية بهذا الأسلوب يؤدى إلى أن يكون مبلغ الضريبة على النوعين متساوياً وذلك ما يخل باعتبارات العدالة ، لذلك تتجه الإدارات الضريبية التخفيف من هذا العيب إلى تصنيف السلع إلى عدة أصناف بالنظر إلى نوعها وجودتها وقيمتها وفرض الضريبة بسعر يتناسب مع كل صنف .

الإستثناءات التى ترد على الضريبة الجمركية

الأصل أن الضريبة الجمركية تسرى على كل السلع التى تستورد إلى داخل الدولة أو تصدر منها إلى الخارج ، ولكن هناك استثناءات ترد على هذا الأصل تتصل بالنظام الجمركى الخاص بالتجارة العابرة ، ونظام السماح المؤقت ، ونظام المناطق الحرة .

فنظام التجارة العابرة يسمح بدخول السلع المتجهة إلى بلدان أخرى إلى اقليم الدولة دون أن تخضع للضريبة الجمركية ، وذلك على اعتبار أن هذه السلع هى مجرد تجارة عابرة لن تستهلك فى إقليم الدولة ولن تنافس السلع الوطنية .

والحكمة من اعفاء التجارة العابرة من الضريبة الجمركية هى تنشيط حركة النقل البحرى والبرى فى اقليمها ، واتاحة الفرصة لأن تكون البلاد مركزا تتم فيه تسوية المعاملات التجارية .

واستثناء التجارة العابرة من الخضوع للضريبة الجمركية لا يمنع الدولة من فرض بعض الرسوم على هذه التجارة مقابل خدمات الدولة أثناء عبورها لإقليمها .

— أما نظام السماح المؤقت فهو ذلك الذى يسمح بدخول السلع إلى اقليم الدولة بصورة مؤقتة دون أن تدفع عليها الضريبة . ولكن بشرط أن يعاد تصدير السلع خلال مدة معينة يحددها القانون وإلا استحقت الضريبة وأصبحت واجبة الأداء . وغالباً ما تكون السلع التى تستفيد من هذا النظام

هى السلع الأولية أو السلع الوسيطة التى يتم تحويلها إلى سلع تامة الصنع ، ويعاد تصديرها مرة أخرى إلى الخارج .

ويشابه نظام السماح المؤقت نظام رد الضريبة ، وهو نظام يسمح للمستورد التى يدفع ضريبة جمركية على بعض السلع أن يسترد هذه الضريبة عند إعادة تصدير هذه السلع بعد إتمام تصنيعها خلال المدة التى يعينها القانون .

ويهدف نظام السماح المؤقت ونظام رد الضريبة إلى تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل العمال وخلق المهارات الفنية ، ولا ينتج عن هذا النظام أى ضرر لأن السلع المستوردة لن تستهلك فى الداخل ، ولن تنافس السلع الوطنية .

وأخيرا فإن مقتضى نظام المناطق الحرة أن يخصص المشرع منطقة معينة قد تكون ميناء بحريا أو جوياً أو منطقة محددة داخل اقليم الدولة ويجعلها من وجهة النظر الجمركية كما لو كانت خارج دائرة حدود الدولة ، ومن ثم فإن السلع التى تدخل المناطق الحرة لا تخضع للضريبة الجمركية طالما ظلت داخل هذه المناطق ، أما إذا تجاوزتها استحقت عليها الضريبة .

وتهدف الدول من انشاء المناطق الحرة إلى تشجيع حركة الصناعة والتجارة الدولية ، وزيادة فرص تشغيل العمال وجلب العملات الأجنبية .

المطلب الثانى

الضرائب على التداول

الضرائب على التداول هى تلك التى تفرض بمناسبة انتقال الأموال من شخص إلى آخر ، فكثيراً ما يقوم الأفراد بالبيع والشراء فى الأموال العقارية والمنقولة ، فتكون واقعة البيع أو الشراء سبب فرض الضريبة على التداول ، وهذه هى ضريبة التسجيل . وقد يتوسع القانون الضريبى فيفرض الضريبة على وقائع أخرى غير تداول الأموال ، وذلك كضريبة الدمغة التى تفرض على

المحررات بصفة عامة وتلك التى تقدم للإدارات الحكومية من جانب الأفراد بصفة خاصة .

أولا — ضريبة التسجيل أو انتقال الملكية :

تتطلب بعض التشريعات لنقل الملكية العقارية وبعض المنقولات كالسيارات تسجيل التصرف القانونى الناقل للملكية ، أو توثيق العقد الخاص به فى سجلات رسمية . وبمناسبة التسجيل أو التوثيق تفرض ضريبة غير مباشرة يختلف سعرها بحسب قيمة المال موضوع التسجيل أو التوثيق . وعادة ما يتمتع الأفراد الذين يدفعون هذه الضريبة بمقدرة عالية على الدفع ، ويندر التهرب من دفع هذه الضريبة وذلك على اعتبار أنه لا يمكن الاحتجاج بالملكية الجديدة فى مواجهة الكافة إلا إذا تم اثبات نقل الملكية فى سجلات الدولة العامة . ولكن المغالاة فى مقدار هذه الضريبة قد يؤثر على تداول رؤوس الأموال ويعوق حركة النشاط الاقتصادى .

ثانيا — ضريبة الدمغة :

تفرض ضريبة الدمغة بصفة عامة بمناسبة تحرير المستندات كالعقود والشيكات وفواتير الشراء . وعادة ما يحدد القانون الضريبى طريقة تحصيل هذه الضريبة ، وذلك أما عن طريق لصق طوابع دمغة على تلك المستندات أو عن طريق دمغ المحرر بخاتم الإدارة المختصة بعد تحصيل الضريبة ، أو عن طريق طبع أوراق مدموغة .

وبالإضافة إلى ضريبة الدمغة على المستندات تفرض الضريبة على الطلبات التى يتقدم بها ذوو الشأن إلى الإدارات الحكومية والمؤسسات العامة ، فتستحق الضريبة بمجرد التوجه بالخطاب إلى المسئولين فى هذه الإدارات والمؤسسات حسبما يحدده القانون الضريبى الصادر بهذا الشأن .

الفصل الثالث

المبادئ والأسس الضريبية

ندرس فى هذا الفصل المبادىء العامة للضريبة فى مبحث أول ، ثم الأسس الفنية للضريبة فى مبحث ثانى .

المبحث الأول

المبادىء العامـــة للضريبة

المبادىء العامة للضريبة أهمها ، مبدأ المساواة أمام الضريبة ، ومبدأ العدالة الضريبية .

وسندرس هذين المبدأين فى مطلبين على التوالى ..

المطلب الأول

مبدأ المساواة أمام الضريبـــة

تتميز القاعدة القانونية — بصفة عامة — بخصيصتى العمومية والتجريد بحيث تكون واجبة التطبيق على كل الأفراد وكل الوقائع التى تخضع لها ، وبالتالى تجعل من المساواة أمام القانون أحد الأسس الجوهرية لإقامة مجتمع منظم .

والمساواة أمام القانون — وخصوصا أمام قانون الضريبة — من الأهمية بما كانت بحيث أصبحت الدساتير الحديثة تحرص على ابرازها بين نصوصها بشكل واضح ، بل إن هذه القاعدة أصبحت تفرض نفسها حتى ولو لم ينص الدستور عليها صراحة ، وذلك باعتبارها عرفا دستوريا متولدا من مبدأ المساواة أمام الحقوق والتكاليف العامة ، ومن ثم يجب على الإدارة والقاضى احترام قاعدة المساواة أمام الضريبة ، سواء فى مجال الضرائب المحلية أو الضرائب المركزية .

وتعنى المساواة أمام الضريبة ، المساواة أمام قانون الضريبة ، فالقانون هو الذى يحدد حقوق الممول والخزانة ، ويخضع تطبيقها كقاعدة موضوعية لرقابة القضاء . وبناء على ذلك فان المساواة لا تعنى مطالبة كل فرد بمبلغ موحد من المال ، إذ تتحقق المساواة ولو حدثت معاملة تمييزية بين الممولين ، وذلك لأن الدولة تراعى فى اقتطاعها العديد من الإعتبارات ، فتنظر مثلا إلى قدرة الممول وإلى نشاطه وصلاحية هذا النشاط للمجتمع .

ويجب على القاضى وهو يعمل مبدأ المساواة أمام قانون الضريبة أن يراعى كذلك مبدأ العدالة فلا يجوز التفرقة بين الممولين إذا ما تماثلت مراكزهم وتوافرت كل الشروط التى يستلزمها القانون . وهو المبدأ الذى نتناوله فى المطلب التالى .

المطلب الثـــانى

مبدأ العـــدالة الضريبية

لما كانت الضريبة تعتمد على عنصر الإجبار فى فرضها ، فانه يتعين — تخفيفا لوطأتها — الاستقرار على أساس موضوعى لتوزيع أعبائها توزيعا عادلا على الأفراد . ويقتضى ذلك أعمال مبدأ العدالة الضريبية .

والتوزيع العادل للأعباء الضريبية كان يشكل فى الماضى المفهوم التقليدى لهذا المبدأ ، وذلك عندما كان ينظر إلى دور الدولة المالى من زاوية إشباع الحاجات العامة دون السعى نحو تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية . بيد أن الدور المالى للدولة قد تغير مفهومه ، فلم يعد مقصور على إشباع الحاجات العامة وإنما أصبح يسعى لتحقيق أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية ومن ثم تغير مفهوم مبدأ العدالة الضريبية .

ومن الأهداف الاقتصادية التى يسعى النشاط المالى للدولة تحقيقها مكافحة التضخم وامتصاص الأموال الزائدة فى اقتصاد السوق عن طريق فرض الضريبة كما أن الدول أصبحت تتدخل بواسطة الضريبة التعديل من توزيع الدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية ، وبذلك أصبحت

العدالة الضريبية فى ظل المفهوم المعاصر للنشاط المالى للدولة أحد أهداف النظام الضريبى إلى جانب كونها أحد مبادئه .

وفى ضوء ما سبق نجد أن مبدأ العدالة الضريبية بمفهومه المعاصر ينطوى فى واقع الأمر على مبدأين هما :

١ — مبدأ العدالة الأفقية :

ومقتضى هذا المبدأ المساواة فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساوين .

٢ — مبدأ العدالة الرأسية :

ومقتضاه عدم المساواة فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص الذين تختلف ظروفهم .

وقد يبدو لأول وهلة أن المدلول النهائى لكل من المبدأين واحد ، لأن المساواة بين الأشخاص المتساوين تعنى ضمنا عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين ، ومن ثم يتعذر قبول أحد المبدأين ورفض الآخر .

غير أن الواقع العملى يشير إلى وجود اختلاف بين المبدأين سيتضح لنا عند الحديث عن كل مبدأ على حدة . ولكن قبل أن نتطرق إلى ذلك أود أن أشير إلى أن هناك شبه إجماع فى الرأى بين الدول المعاصرة ذات الاقتصاد الحر على قبول مبدأ العدالة الأفقية ، وان هناك كثيرا من الجدل حول مدلول العدالة الرأسية من حيث كيفية اختلاف المعاملة الضريبية .

مبدأ العدالة الأفقية :

يتسم هذا المبدأ ببساطته ووضوح دلالته ، فعدم المساواة بين الأشخاص المتساوين يبدو مخالفا لأى مفهوم للعدالة ، وهذا ما جعل الرأى يقترب من الإجماع على قبوله فى دول الاقتصاد الحر المتقدمة منها والنامية .

ويقوم هذا المبدأ على أن التساوى بين الأشخاص يفترض تساوى الطاقة

الضريبية الفردية لكل منهم ، وذلك ما يوجب المساواة فى المعاملة الضريبية بين هؤلاء الأشخاص (بافتراض مقدرة الجميع على الدفع) .

غير إن الإعتبارات العملية تكشف باستمرار أن (تساوى حجم مؤشر القدرة على الدفع) لا يعنى دائما تساوى الطاقة الضريبية ، فقد يختلف الطاقة الضريبية تبعا لاختلاف الظروف الشخصية (المادية) (متزوج أم أعزب ، عدد الأولاد الذين يعولهم ، الصحة ، والمرض ، السن ، وغير ذلك) [١] .

وفى ضوء ما سبق ينبغى التفرقة بين المساواة فى المعـــاملة الضريبية والمساواة فى العبء الضريبى . فالعبء الضريبى هو التضحية التى يتحملها الفرد نتيجة دفع الضريبة . (أما المعاملة الضريبية فانها تعنى الاستقطاع الضريبى) . ولا يؤدى تساوى الاستقطاع الضريبى — من الناحية العملية — إلى توزيع متساو للأعباء الضريبية إلا إذا تساوت الطاقة الضريبية ، أما إذا اختلفت تلك الطاقة فان (المساواة فى المعاملة الضريبية) ؛ قد يؤدى إلى اختلاف العبء الضريبى .

لذلك فان تطبيق مبدأ العدالة الأفقية — من الناحية العملية — يتطلب الأخذ فى الاعتبار الجوانب الشخصية للأفراد ، بحيث يخضع الشخص الذى يعول طفلا واحدا — مثلا — لاستقطاع ضريبى أكبر من الرجل الذى يعول ستة أطفال .

ويلاحظ فى هذا المجال أن الدول النامية تتفق بصفة عامة على أن مبدأ

---

(١) ضرب الدكتور عبد العزيز السقاف مثلا على إن التساوى فى حجم المؤشر لم يعد كافيا لمعرفة المقدرة التكليفية للممول بقوله (خذ مثلا : رجلا ن يتسلمان فى نهاية كل شهر مبلغ أربعة آلاف ريال لكل منهما ولكن الرجل الأول كبير السن يعانى من أمراض عديدة ، له زوجة وستة أولاد ويسكن فى بيت مؤجر أما الرجل الثانى فهو شاب جيد الصحة له زوجة وطفلة واحدة ، ويسكن فى بيت ورثه عن أبيه . أما يزالان فى وضع مالى واحد نظرا لانهما يستلمان نفس الراتب ،راجع مؤلفه نظريات المالية العامة والنظام المالى ، منشورات المعهد القومى للادارة العامة ، ص ٢١٢ .

العدالة الأفقية هو أحد المبادىء التى يجب مراعاتها فى بناء الهيكل الضريبى ، نظرا لوضوح مدلول هذا المبدأ وبساطته ومراعاة للاعتبارين التاليين [١] :

١ — إن أعمال هذا المبدأ فى الدول النامية من شأنه أن يرفع من درجة استجابة الأفراد للوفاء بالتزامهم الضريبى وهو أمر حيوى فى هذه الدول نظرا لأن عدم استجابة الأفراد للوفاء بالتزامهم الضريبى .

٢ — أن تطبيق النصوص التشريعية التى تكفل تحقيق العدالة تحتاج فى كثير من الأحيان إلى كفاءة إدارية عالية فى الجهاز الضريبى . وعلى ذلك إذا كان من المقبول المطالبة بسن الكثير من تلك النصوص فى التشريع الضريبى للدول المتقدمة ، فان مثل ذلك المطلب قد يكون عسيرا فى كثير من الأحيان فى حالة الدول المتخلفة .

مبدأ العدالة الرأسية :

مضمون هذا المبدأ هو اختلاف المعاملة الضريبية للممولين الذين يختلفون فى مراكزهم ، أى معاملة الأشخاص المختلفين ماليا معاملة ضريبية مختلفة ، فيكون العبء الضريبى على الغنى أكبر من العبء الضريبى على الفقير ، وهذا يقتضى اختلاف حجم الضريبة مع اختلاف حجم الوعاء الضريبى ، ولذلك فان الضريبة التصاعدية هى الضريبة التى يفترض أنها تحقق مبدأ العدالة الرأسية . وتستند الدول إلى مفهوم العدالة الرأسية عند حاجتها للتدخل بغرض الحد من تفاوت الدخول فتستخدم فى هذه الحالة الضريبة التصاعدية أو التنازلية [٢] .

ولكن بالرغم من هذا الوضوح النظرى ، فان الجوانب الشخصية للممولين تخلق إشكالات لهذا المبدأ من الناحية العملية . فقد يكون حجم الوعاء

---

(١) الدكتور على عباس عياد وآخرون : النظم الضريبية ، ص ٢٣٥ .

(٢) الضريبة التصاعدية التى ترتفع فيها نسبة الاستقطاع الضريبى (سعر الضريبة) مع ارتفاع الدخل .

— الضريبة النسبية : هى التى تستقطع نسبة ثابتة من الدخل بغض النظر عن حجمه .

— الضريبة التنازلية : هى التى تنخفض فيها نسبة الاستقطاع الضريبى مع ارتفاع الدخل .

الضريبي لأحد المولين أصغر من حجم الوعاء الضريبي لممول آخر . ولكن الأعباء المالية التي تفرضها الظروف الشخصية لهذا الأخير تجعل مقدرته التكليفية ، أو مقدرته على دفع الضريبة أقل من الأول وهكذا يحصل الخلل في هذا المبدأ .

لذلك ينبغي لتحقيق مبدأ العدالة الرأسية — من الناحية العملية — أخذ ظروف الممول في الإعتبار عند فرض الضرائب التصاعدية أو النسبية أو التنازلية، والاستناد إلى مبدأ القدرة التكليفية أو القدرة على الدفع ، بحيث تكون إمكانية الممول على تحمل عبء الضريبة هي التي تحدد مقدار الاستقطاع الضريبي فالشخص الذي يتمتع بقدرة أكبر على الدفع يتحمل عبأ أكبر .

المبحث الثـالث

الإزدواج والتهرب الضريبي

المطلب الأول

الإزدواج الضريبي

تعريف :

يعرف الإزدواج الضريبي بأنه (فرض نفس الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة) [1] .

والتعريف السابق يوضح لنا أن الازدواج الضريبي لا يتحقق إلا إذا توافرت شروط معينة تتلخص في ضرورة أن يكون شخص المكلف بدفع الضرائب واحدا ، وان يكون الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة واحدة ، وأن تكون الضرائب التي يتحمل بها الممول واحدة أو من نفس النوع ، وأن يكون دفع الضريبة عن واقعة أو عن مدة واحدة . ولكن قبل أن نتحدث عن كل شرط من شروط الازدواج الضريبي على حدة ، أود أن أشير إلى أن الازدواج يحدث نتيجة لتطبيق أكثر من قانون ضريبي داخل

---

(١) دكتور - باهر محمد عتلم — المالية العامة ومبادىء الاقتصاد المالي : دار نهضة مصر ، ص ١٦٤ .

الدولة الواحدة ، أو نتيجة لتطبيق قانون أكثر من دولة على نفس الممول ونفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة .

ولكى نزيد الأمر إيضاحا نستعرض فيما يلى مثالين يتحقق فيهما الازدواج الضريبى يتصل الأول بضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ويتصل الثانى بضريبة الدخل (١) .

المثال الأول :

من المتصور أن يقع ممول ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تحت طائلة قوانين ضريبية لأكثر من دولة ، بسبب ارتباطه بكل منها باحدى روابط التبعية الثلاث السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية — على نحو ما فصلنا ونحن بصدد الحديث عن نطاق تطبيق القانون الضريبى من حيث المكان — الأمر الذى يؤدى إلى تنازع بين قوانين هذه الدول التى تفرض عليه الضريبة ، وتعرضه بالتالى لحالة إزدواج ضريبى .

وتعالج مشكلة الإزدواج الضريبى الدولى فى حالة هذا المثال والحالات المماثلة بتغليب إحدى الروابط التى تربط الممول بعدة دول على غيرها من الروابط . ويلاحظ فى هذا الصدد إن الفقه المالى الدولى يميل إلى ترجيح معيار التبعية الاقتصادية فى العصر الحديث على معيارى التبعية السياسية والاجتماعية فى الكثير من الضرائب النوعية وعلى الأخص ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ويتصل بالازدواج الضريبى على الأرباح التجارية والصناعية حالة ما إذا كان مقر المركز الرئيسى للمشروع التجارى والصناعى فى بلد معين . ومقار فروعه فى بلاد أخــرى . وحينئذ تكون الفروع معرضة للخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مرتين : احداهما فى بلد الفرع ، والثانية فى بلد المركز الرئيسى للمشروع ، لأنه من المعروف أن أرباح الفروع تدخل

(١) د ـ زين العابدين ناصر : علم المالية العامة والتشريع المالى ، دار نهضة العربية ، ص ٢٩٥ .

عادة فى تقويم أرباح المشروع التجارى والصناعى ككل الذى يجريه المركز الرئيسى .

وعلاجا لهذا الوضع ، يتفق الشراح على ضرورة إجراء خصم الضرائب التى تدفعها فروع المشروع فى الخارج عند حساب الضريبة على أرباح المشروع ككل فى بلد المركز الرئيسى تفاديا لحالات الازدواج الضريبى الدولى التى تثور عندئذ .

وتبقى لمعاهدات الإزدواج الضريبى الثنائية أو متعددة الأطراف الكلمة الفاصلة بشأن تطبيق وسائل العلاج المذكورة .

المثال الثـــانى :

هناك حالات يقع فيها ممول ضريبة الدخل فى دائرة الإزدواج الضريبى فقد يخضع نفس دخل الممول لضريبة أكثر من دولة نظرا لتعدد الارتباطات بينه وبين هذه الدول .

فاذا كان الدخل ناتجا فى بلد يستند إلى مصدر الدخل لتحصيل الضريبة وكان الممول ينتمى بجنسيته أو موطنه إلى بلد خر ، وكان هذا الأخير يستند إلى رابطة التبعية السياسية ، فان مؤدى ذلك خضوع الممول لأكثر من ضريبة عن نفس الدخل وبالتالى قيـــام التنازع بين التشريعات الضريبية المختلفة وتعرض الممول لعبء ضريبى باهظ .

والحل العملى لمشكلة الإزدواج الضريبى فى هذه الحالة هو تغليب مبدأ التبعية الاقتصادية . فلو افترضت أن فلانا من الناس يمتلك أرضا زراعية أو عقارات مبنية فى بلد ما ، فان الضريبة العقارية تكون من حق هذا البلد بغض النظر عن تبعية الممول السياسية والاجتماعية (الجنسية أو الموطن) .

شروط الإزدواج الضريبى

اتضح لنا عند تعريف الإزدواج الضريبى أنه لا يتحقق إلا إذا توافرت شروط معينة ونأتى الآن إلى بيان هذه الشروط .

الشرط الأول : وحدة الممول : —

يظهر الإزدواج الضريبي وفقا لهذا الشرط إذا تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة مع الأخذ فى الاعتبار بقية الشروط الأخرى . فلكي يتحقق الإزدواج إذن لابد أن يكون الممول نفسه يدفع أكثر من ضريبة على نفس المادة الخاضعة للضريبة ، وينبنى على ذلك أن المادة الخاضعة للضريبة إذا كانت مشتركة لأكثر من شخص ، وقام كل شريك بدفع ضريبة الجزء الذى يخصه ، فلا تثور حينئذ مشكلة الإزدواج الضريبي لأن المكلف بالضريبة ليس واحدا .

ولكن قد تثور المشكلة إذا كانت الضريبة مفروضة على الشخص المعنوى وعلى الشخص الطبيعى فى وقت واحد .

مثال ذلك أن تكون الضريبة مفروضة على الأرباح التى تحققها شركة معينة باعتبارها شخصا معنويا ، وعلى أنصبة الشركات فى هذه الأرباح ، الأمر الذى يدعو إلى التساؤل هل يعتبر المساهم فى الشركة قد تعرض لازدواج ضريبي بسبب خضوع نصيبه من الربح للضريبة مرتين ، احداهما عند فرض الضريبة على أرباح الشركة ككل ، وثانيهما عند فرضها على نصيبه بعد التوزيع .

تختلف الإجابة على هذا التساؤل باختلاف الزاوية التى ننظر منها إلى هذه المشكلة فمن الناحية القانونية لا تكون فى هذه الحالة أمام إزدواج ضريبي لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة . فالشركة تدفع الضريبة باعتبارها شخصا معنويا ، وموضوع الضريبة بالنسبة لها هو الأرباح التى تجنيها . كما أن موضوع الضريبة بالنسبة للشريك هو نصيبه من الأرباح التى وزعتها الشركة فهناك أكثر من شخص يدفع الضريبة .

أما من الناحية الاقتصادية فيتحقق الإزدواج فى هذه الحالة لأن الشركة المتمتعة بالشخصية الإعتبارية إنما تمثل المساهمين وأرباحها فى النهاية هى أرباحهم فعبء الضريبة على أرباح الشركة إنما يتحمله المساهمون فى الواقع

وبالإضافة إلى ذلك يتحمل كل واحد منهم عبء الضريبة على نصيبه الذى يحصل عليه من توزيع الشركة للأرباح بعد دفعه الضريبة ، ومن ثم يكون الإزدواج الضريبى متحققا بالنسبة للمساهمين من الناحية الاقتصادية .

الشرط الثانى : وحدة المادة الخاضعة للضريبة :

بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس المادة أكثر من مرة ، اما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة فان الإزدواج الضريبى يكون منتفيا ، مثال ذلك أن يدفع شخص الضريبة أكثر من مرة على رأس المال الذى يملكه عن نفس المدة ، فانه يكون خاضعا للإزدواج الضريبى فى هذه الحالة . أما إذا تعددت المادة الخاضعة للضريبة كأن يدفع الممول ضريبة عن دخله الناتج من الثروة العقارية ، وأخرى عن دخله من عمله كموظف ، وثالثة عن دخله من مهنته الحرة ، فلا تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبى فى هذه الحالة ، لعدم وحدة المادة الخاضعة للضريبة .

الشرط الثالث : وحدة الضريبة :

لكى نقول بتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبى لابد أن يتعرض الممول لدفع ضريبتين أو أكثر من نفس النوع ، ومن ثم لا يتحقق الإزدواج بين ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال لاختلاف احدى الضريبتين عن الأخرى . ولكن يتحقق الإزدواج إذا كانت الضرائب من طبيعة واحدة ، مثال ذلك أن تفرض احدى السلطات المالية ضريبة على دخل الثروة العقارية استنادا إلى الرابطة الاقتصادية (موقع المال) وتفرض سلطة ضريبية أخرى نفس الضريبة على دخل الثروة العقارية استنادا إلى الرابطة السياسية ، (الجنسية) .

الشرط الرابع — وحدة المدة التى تدفع عنها الضريبة :

بمعنى أن يقوم الممول بدفع ضرائب متعددة على نفس المادة عن فترة زمنية واحدة . أما إذا دفع الممول ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء عن فترات زمنية مختلفة فلا تتحقق حينئذ ظاهرة الإزدواج الضريبى . مثال ذلك

أن يدفع شخص ما الضريبة على أرباحه التجارية لاحدى الدول عن سنة ١٩٨٤ ، والدولة أخرى فى سنة ١٩٨٥ ، ودفع نفس الضريبة لدولة ثالثة عن سنة ١٩٨٦ م . لأننا فى هذا المثال لا نكون أمام فترة زمنية واحدة .

تلك هى الشروط الواجب توافرها للقول بوجود ظاهرة الإزدواج الضريبى . والإزدواج قد يكون دوليا وقد يكون داخليا ، وتعالج مشاكل الإزدواج الدولى عادة عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الاتفاقيات متعددة الأطراف كما وضحنا ذلك من قبل .

أما الإزدواج الداخلى فقد يكون ناشئا عن وجود سلطتين ماليتين مستقلتين وقد يكون مقصودا أو غير مقصود .

وتتوافر ظاهرة الإزدواج عند وجود سلطتين ماليتين فى حالة الدول الاتحادية إذ من الممكن أن تقوم حكومة الاتحاد وحكومات الولايات بفرض ضرائب متماثلة على نفس المادة الخاضعة للضريبة . كما أنه من الممكن أن تتحقق ظاهرة الإزدواج حتى فى الدولة البسيطة ، وذلك عندما تقوم السلطات المركزية وسلطات الإدارة المحلية فى دولة موحدة بفرض مثل هذه الضرائب .

وحلا لمشكلة الإزدواج فى هذه الحالات ينبغى تحديد صلاحيات السلطات التى لها حق فرض الضريبة تحديدا واضحا يمتنع على كل سلطة تجاوز صلاحياتها إلى صلاحيات السلطة الأخرى . ويتصور ذلك عندما يجعل القانون من حق الحكومة الاتحادية أو السلطة المركزية فرض كافة أنواع الضرائب باستثناء بعضها التى تحدد بالاسم وتكون من اختصاص الولايات أو السلطات المحلية .

ويتصور أيضا أن يجعل القانون للحكومة الاتحادية أو الحكومة المركزية حق فرض كافة أنواع الضرائب ، ويسمح للولايات أو السلطات المحلية بفرض ضريبة إضافية لا تتجاوز نسبتها حدا معينا (١٥ ٪ أو ٢٠ ٪ مثلا) على بعض أنواع الضرائب المفروضة من الحكومة الاتحادية أو الحكومة المركزية .

وأخيرا فانه يمكن أن تحدد نسبة معينة من حصيلة الضرائب التى تحصلها الدولة لصالح خزانة الولايات فى الدول الاتحادية ، أو السلطات المحلية فى الدول البسيطة كأن تأخذ الخزانة العامة مثلا ٩٠ ٪ ويترك ١٠ ٪ لخزانة الولاية أو السلطة المحلية .

والإزدواج الضريبى قد يكون مقصودا وقد يكون غير مقصود كما أشرنا من قبل :

ويحدث الإزدواج المقصود إذا استهدف المشرع غرضا معينا . مثال ذلك لو أراد المشرع تحقيق إيرادات إضافية لصالح الخزانة العامة لمواجهة عجز طارىء فى الميزانية ، فقد يفرض إلى جانب الضريبة الأصلية على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة أخرى إضافية على هذه الأرباح . وقد يسمح المشرع للهيئات المحلية ف.ض ضريبة على نفس الوعاء الخاضع لنفس الضريبة المفروضة من قبل السلطة المركزية .

وعادة ما يلجأ المشرع إلى تعدد الضرائب ، ولا يلجأ إلى رفع السعر الاسمى للضرائب المفروضة تفاديا للشعور بالاستياء من جانب الأفراد إذا ما أحسوا بارتفاع سعر الضريبة .

أما الإزدواج الضريبى غير المقصود فانه يحدث عند أن تتعدد الضرائب المتشابهة التى تحدث نوعا من الإزدواج الواقعى والفعلى بالنسبة للممول وتؤثر فى مقدرته التكليفية .

ومثال ذلك : أن تفرض إلى جانب ضريبة الأرباح التجارية على ربح الشركات ضريبة أخرى على حصص المساهمين من الأرباح التى توزعها هذه الشركات ، فيحدث فى هذه الحالة ازدواج بالنسبة للمساهمين ، ولكنه غير مقصود من جانب المشرع .

المطلب الثـــانى
التهرب الضريبى

د. محمد رفعت عبد الوهاب

التعريف :

التهرب الضريبى هو سعى المكلف نحو التخلص من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا ، دون أن يعكس أو ينقل عبأها على الغير [١] . وهذا السلوك غير الأمين وغير الشريف من جانب الممول أو المكلف خطير فى أثره ، إذ أنه يؤدى إلى قلة وضآلة الحصيلة الضريبية ، كما أنه يهدم فكرة المساواة والعدالة فى توزيع الضرائب لأن المتهربين يتميزون عن غيرهم من فئات المواطنين الذين يدفعون ما عليهم من ضرائب أو لا يستطيعون التهرب منها مثل الموظفين والمستخدمين .

ثم أن ظاهرة التهرب تعبر عن ضعف أخلاق وعدم ولاء نحو المجتمع وعدم وعى بأهمية ما تحصله الدولة من ضرائب لتحقيق الخدمات العامة لعموم المواطنين .

صور التهرب الضريبى :

هناك صورتان للتهرب من الضريبة : أخطرهما صورة (التهرب غير المشروع) الذى يتضمن مخالفة لأحكام القانون الضريبى وخرقا له ، ويتم بطرق احتيالية لخداع الإدارة الضريبية ، ولذلك يطلق عليه الفقه عادة

---

(١) راجع : الدكتور حسن عواضه ، المالية العامة – دراسة مقارنة ، ١٩٧٨ م ص (٤٦٠) .

ومما يجدر ملاحظته هو الفارق – الذى يبين من التعريف – بين التهرب الضريبى وبين نقل عبء الضريبة على الغير أو ما يسمى فى الفقه المالى براجعية الضريبة . ففى التهرب الضريبى ينتج عن سلوك الممول تضييع حق الخزانة العامة واهدار الضريبة فى ذاتها ، أما فى حالة نقل عبء الضريبة يسعى الممول إلى نقل عبء الضريبة التى يدفعها إلى غيره من الأشخاص . فعلى سبيل المثال أن يسعى مالك العقار إلى تحميل المستأجر عبء الضريبة العقارية ، بأن يقوم بزيادة الإيجار بقدر الضريبة التى يدفعها . أو كأن يقوم التاجر بزيادة السعر على المستهلك محملا إياه بطريقة غير مباشرة مبلغ الضريبة التى يدفعها عن السلعة المباعة . انظر فى ذلك : الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالى ، ص ٢٠٣ .

(الغش الضريبي) ولكن من ناحية أخرى هناك صورة ثانية تسمى (التهرب المشروع) ويعنى أن يسعى الممول لتجنب الضريبة والتخلص منها فى اطار القانون ودون مخالفة صريحة لاحكامه . ونعرض لكل من هاتين الصورتين فيما يلى : —

أولا — التهرب غير المشروع :

يقصد بالتهرب غير المشروع أن يحاول الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا ، متبعا فى سبيل ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون الضريبي وتتضمن معنى الغش والاحتيال . وبالتالى فمن الممكن أن نطلق على هذه الصورة من التهرب « الغش الضريبي »(١) .

ولا شك فى خطورة هذه الظاهرة من ناحيتين : فهى من ناحية تعبر عن شخص محتال على قدر من الخطورة لانه يخالف القانون واللوائح بأسلوب النصب على الدولة . ومن ناحية ثانية هذه الظاهرة تفقد الدولة جانبا هاما من مواردها المالية لتحقيق المصالح العامة .

وأشكال التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي متنوعة بتنوع الطرق الاحتيالية : فقد يلجأ الممول إلى الإخفاء المادى لوعاء الضريبة ، كادخال بضائع مستوردة دون الإعلان عنها أو دون أن تمر بالمراكز الجمركية ، وذلك التهرب من دفع الرسوم الجمركية عليها (٢) .

وقد يعمد الممول إلى إخفاء جزء هام من الوعاء الضريبي ، كأن يقدم اقرارا ضريبيا ناقصا وكاذبا لتقليل دين الضريبة ، أو كأن تقوم الشركة بالتلاعب المحاسبي واستخدام البيانات والميزانيات الخاطئة والمزورة للمبالغة فى نفقاتها وانقاص أرباحها (٣) .

---

(١) راجع الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، ١٩٧٤ م ، ص ٣٤٧ .

(٢) انظر : الدكتور حسن عواضه ، المرجع السابق ص ٤٦٠ .

(٣) انظر : الدكتور عبد الكريم بركات والدكتور حامد دراز والدكتور على عياد ، دراسات فى النظم الضريبية ، ١٩٧٥ م ، ص ١٢٦ .

كذلك من وسائل الغش الضريبي أن يمارس الشخص نشاطه التجاري أو جانبا منه باسم الآخرين ، وذلك لعدم دفع ضريبة الأرباح التجارية أو التقليل منها أو أن يقوم المكلف بالتمويه واخفاء المظاهر الخارجية لثروته لتضليل مصلحة الضرائب عند ربط الضريبة .

وأيضا من هذه الأساليب الاحتيالية المخالفة للقانون أن يسعى بعض الممولين إلى تغيير وصف النشاط الذى يمارسونه للتهرب من ضريبة ذات أسعار مرتفعة إلى ضريبة أخرى ذات أسعار أقل .

ومثال ذلك : أن يسعى بعض الشركاء المتضامنين فى شركة تضامن إلى وصف علاقتهم بالشركة على أنها علاقة عمل ، وأن ما يتقاضونه ليس أرباحا وانما مرتبات وأجور . وذلك سعيا للتهرب من الضريبة على الأرباح التجارية ذات الأسعار المرتفعة من أجل الخضوع لضريبة المرتبات والأجور ذات الأسعار المنخفضة . أو أن يسعى الشركاء المتضامنون إلى تحويل جانب من الأرباح إلى صورة مرتبات وأجور . وهذا الوضع فى حالتيه يمثل مخالفة للقانون بأساليب تنطوى على الغش والتحايل .

ثانيا — التهرب المشروع :

وهو تخلص مشروع من الضريبة ، بمعنى أن الفرد يتخلص من دفع الضريبة فى إطار القانون ودون أية مخالفة لاحكامه . وواضح أن هذه الصورة أقل خطورة من الغش الضريبي أو التهرب غير المشروع . بل قد يظهر التهرب المشروع وكأنه مقصود من المشرع نفسه لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية أو الاجتماعية ، كأن يستثنى القانون بعض المؤسسات الصناعية أو السياحية من الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بشروط معينة أو يقلل إلى حد بعيد خضوعها لتلك الضريبة تشجيعا لتلك المؤسسات والأهداف التى تحققها ، أو كأن يفرض القانون رسما جمركيا مرتفعا على استيراد بعض السلع بقصد الحد منها حماية للسلع الوطنية ، ومن ثم يكون تجنب التجار استيرادها وتجنب خضوعهم لهذا الرسم الجمركي مقصودا من جانب المشرع .

الأمثلة السابقة لا يظهر فيها الأفراد الممولون فى أى مظهر سىء أو غير أمين ، لأن تجنب الضريبة أو الإعفاء منها مقصود كما رأينا من جانب المشرع نفسه . بل فى أحيان أخرى معينة يكون موقف المشرع الوضعى ذاته موقفاً غير أمين وبعيد عن النزاهة وعن العدالة والمساواة ، وذلك حين يلجأ إلى تمييز فئة اجتماعية معينة ومحاباتها بتخفيض ما تدفعه من الضرائب إلى حد بعيد ، عن طريق استخدام أساليب تشريعية تخفى هذا الإعفاء حتى يبقى فى الظاهر فى إطار الشرعية وسيادة القانون (١) .. ويتحقق ذلك حين يخضع القانون البعض للضريبة وينظم فى نفس الوقت الأسلوب الذى يمكنهم ويسمح لهم بتخفيض الوعاء الضريبى والتخفيف من الضريبة بالتالى ، مثل أن ينص القانون على قيام الإدارة بتقدير الضريبة على هذا البعض بطريقة التقدير الجزافى ، وذلك وصولا لمحاباتهم على حساب الفئات الاجتماعية الأخرى (٢) .

ولكن أغلب أشكال ومظاهر التهرب المشروع تظهر فى قيام الممول بالاستفادة من القصور والثغرات الموجودة فى قانون الضريبة نتيجة عدم دقة صياغة القانون ويصل الممول نتيجة ذلك إلى التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً . ومع ذلك لا يمكن ملاحقة هذا الممول أو عقابه لأنه لم يرتكب أية مخالفة قانونية وإنما فقط استفاد من نقص التشريع ووجود ثغرات داخله . ومثال ذلك أن لا يشير قانون ضريبة التركات إلى خضوع الهبات للضريبة ، فيعمد أحد الأفراد إلى توزيع أمواله على ورثته حال حياته عن طريق الهبة ، ويتجنب بالتالى الخضوع لضريبة التركات (٣) .

ومثال ذلك أيضاً : أن تعمل إحدى الشركات على التهرب من تصاعدية أسعار الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وذلك بأن تقوم الشركة

---

(١) انظر : الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة ، المرجع السابق ص ٢١٧ وراجع أيضا المرجع الذى أشار إليه الدكتور عبد العزيز السقاف : دراسات فى الاقتصاد المالى — الدكتور محمد حامد دويدار ، ص ٢٣١ .

(٢) انظر : الدكتور عبد الكريم بركات وآخرين ، دراسات فى النظم الضريبية ، المرجع سابق الذكر ص ١٦٣ج .

(٣) الدكتور — زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، سابق الاشارة إليه ص ٣٤٦ .

بتجزئتها داخلياً إلى عدة شركات صغيرة مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية . وتكون الشركة الأم بذلك قد استفادت من نصوص القانون التجارى التى تسمح لمجلس إدارة الشركة بأن ينشىء شركات فرعية .

وكمثال آخر على الاستفادة من ثغرات القانون أن يقوم المستثمرون الأجانب من الاستفادة من نصوص قانون الاستثمار اليمنى رقم (١٨) لسنة ١٩٧٥ م أو قانون الاستثمار المصرى رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ م ، واللذين نصا كلاهما على إعفاءات ضريبية للمستثمرين فى الخمس سنوات الأولى لممارسة النشاط الاستثمارى . فمن الممكن أن نتصور أن يقوم المستثمر بعد انقضاء الخمس سنوات الأولى بتغيير نشاطه الاستثمارى إلى مجال آخر مختلف ، من أجل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية لمدة خمس سنوات أخرى .

ويلاحظ أن هذا التهرب « المشروع » الذى يعتمد على استفادة الممول من نقص أو ثغرات التشريع لا يعتبر — كما قلنا — مخالفة قانونية ، ولكنه يمثل بلا شك مخالفة أخلاقية وموقفاً غير شريف . وسبيل قمع هذا التهرب لا يكون إلا بتعديل التشريع على نحو يمنع الثغرات ويسدها .

أسباب التهرب الضريبى :

ما هى الأسباب التى تجعل بعض الممولين يسعون للتهرب من الضريبة بطريق الغش أو بطريق مشروع فى الظاهر ؟ أسباب عديدة يعرضها الكتاب وبطرق متباينة ، ويمكننا أن نعرض أهمها فيما يلى :

١ — إنعدام أو ضعف الوعى الضريبى والشعور بالمسئولية العامة . ويشير بعض الكتاب للتدليل على أهمية هذا السبب إلى ما يلاحظونه من ضآلة الغش الضريبى وقلة انتشاره لدى الشعوب الأنجلوسكسونية وشعوب دول شمال أوربا ، بعكس الشعوب اللاتينية وشعوب البحر الأبيض المتوسط ، كما يستشهد البعض الآخر بالمقارنة بين سلوك الأفراد فى الدول المتقدمة حيث تزداد درجة الوعى والشعور بالمسئولية ، وبين سلوك الأفراد فى الدول النامية أو المتخلفة :

٢ — ارتفاع أسعار الضريبة يزيد من العبء المادى والنفسى للضريبة على الممول ، مما قد يدفعه للتهرب منها .

٣ — معاملة القانون الضريبى بعض الفئات أو المشروعات معاملة تفضيلية متميزة عن عموم الفئات الأخرى ، يمثل سبباً للتهرب الضريبى . وقد يكون المشرع حسن النية يسعى من هذه المعاملة المتميزة لتحقيق أهداف عامة اجتماعية واقتصادية ، ولكن هذه الأهداف وتلك المعاملة قد تكون غير مفهومة بالقدر الكافى من باقى الممولين مما يدفعهم للتهرب .

٤ — أسباب متصلة بالسياسة التشريعية . فسرعة تغير القوانين الضريبية وعدم استقرارها تخل بالهيكل الضريبى وتزيد من العبء النفسى على الممول مما قد يدفعه للتهرب من الضرائب ، كما أن سرعة التغير تزيد من مشاكل الإدارة الضريبية فى تطبيق النظم المستحدثة وإضعاف رقابتهم على الممولين . ومن ناحية أخرى وجود نقص وثغرات فى القوانين الضريبية وعدم إحكام صياغتها يعطى الفرص للممولين سيىء النية فى الاستفادة من تلك الثغرات للهروب من واجبهم الضريبى .

٥ — وهناك عامل اقتصادى . وهو أن الممول أو المكلف بالضريبة يسعى حثيثاً للتهرب منها فى حالات الكساد ، وذلك على خلاف حالات الرواج والانتعاش وزيادة النشاط الاقتصادى حيث يزداد دخل الممول ويقل العبء النفسى للضريبة ، وقلة الدافع نحو التهرب ، إذ تزداد الخشية من مشاكل التهرب المادية والأدبية .

٦ — وفى الأخير ، تجب الإشارة إلى أن من أسباب التهرب سوء استخدام الأموال العامة وتبذيرها فيما لا يفيد بالدرجة الكافية ، فهذا الشعور لدى الممول يدفعه للتهرب من عبء الضريبة . والواقع أن مثل هذا الشعور قد يرجع لعدم الوعى الكافى بالجهود الحكومية .

وسائل مكافحة التهرب الضريبى :

بقى لنا أن نبحث عن الإجراءات والوسائل التى يمكن أن تمنع التهرب

الضريبي وتحول دون وقوعه ، أو على الأقل تحد وتقلل منه . وبالنظر إلى أسباب التهرب — السابق عرضها — فإننا يمكن أن نعرض للوسائل والإجراءات التالية :

١ — العمل على زيادة درجة الوعي الضريبي ، وتنمية الشعور بالمسئولية العامة ، لزيادة القناعة بأن قلة الحصيلة الضريبية تعني ضعف موارد وإمكانيات الدولة ، وعدم قدرتها بالتالي على تنفيذ الخطط التنموية لتقدم البلاد . ولا شك أن نجاح هذه الخطط وإحداث التقدم يفيد الممولين أيضاً نتيجة ازدياد نشاطهم بسبب الرواج الاقتصادي .

٢ — ويرتبط بما سبق توعية الممولين بحسن استخدام الهيئات الحاكمة للأموال العامة ، والإعلان الكافي عن الجهود الحكومية المتزايدة في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية .

٣ — إحكام الرقابة الضريبية على نشاط الممولين وإقراراتهم ، ولأجل التحقق باستمرار من انتظام دفاترهم وحساباتهم . والرقابة الدقيقة ضرورية بالذات للقضاء على مظاهر الغش الضريبي . وتلك الرقابة تستدعي من ناحية أولى جهاز إداري ضريبي على قدر كاف من التدريب والكفاءة ، كما تستدعي من ناحية أخرى حق مصلحة الضرائب في الاطلاع والحصول على المعلومات ليس من الإدارات العامة فقط بل وأيضاً من المنشآت الخاصة .

٤ — من وسائل مكافحة التهرب التي تقررها تشريعات الدول إباحة تقديم المعلومات والبيانات من الغير للمساعدة في الكشف عن حقيقة المركز المالي للممول ونشاطه ، وهو ما يساعد في تحديد الوعاء الضريبي على النحو الصحيح . وتلجأ بعض التشريعات إلى منح مكافآت مالية للأشخاص الذين يتقدمون للإدارة الضريبية بمعلومات صحيحة تساعدها على اكتشاف المتهربين من الضريبة .

٥ — العمل على اتباع طريقة الحجز من المنبع كلما أمكن ذلك كأسلوب في تحصيل الضريبة . وفي ظل هذه الطريقة يقوم مدين المكلف بالضريبة بحجز قيمتها وتوريدها مباشرة لمصلحة الضرائب ولكن هذه الطريقة إذا أمكن

استخدامها فى بعض أنواع الضرائب مثل الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على القيم المنقولة ، إلا أنه لا يمكن اتباعها فى ضرائب أخرى مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن الحرة .

٦ — تقرير العقوبات الرادعة على المتهربين من الضريبة . وأثر هذه العقوبات بجانب العقاب والردع هو أيضاً أثر وقائى يتمثل فى تحذير الممولين الآخرين من الوقوع تحت طائلتها . وتتراوح هذه العقوبات بين الغرامة والحبس والسجن والمصادرة ، ليس فقط للمادة المهربة بل أيضاً للوسائل التى تحويها أو تستخدم فى نقلها . أيضاً هناك العقوبات الضريبية والمالية مثل مضاعفة دين الضريبة أو قيام الإدارة الضريبية بالتقدير المباشر بنفسها ، ومثل حق مصلحة الجمارك فى الاستيلاء على السلع المستوردة بذات القيمة التى يعلنها الممول عندما يقوم هذا الأخير بإعلان قيمة أقل من القيمة الفعلية .

٧ — وضع سياسة ضريبية واضحة ومستقرة تلبى متطلبات الاقتصاد القومى . وهذا ما تعمل الدول المتقدمة والنامية على تحقيقه فى ظل الخطط الإنمائية فى الوقت الحالى . ويدخل فى إطار تلك السياسة الضريبية الواضحة إلغاء كافة الاستثناءات والإعفاءات الضريبية ما أمكن ذلك .

٨ — أحكام صياغة التشريعات الضريبية وسد الثغرات التى يكشف عنها التطبيق والتى يستغلها بعض الممولين ، وذلك للقضاء على ما يسمى بالتهرب المشروع .

ولكن يحسن عدم الإسراع بتغيير القوانين الضريبية بطريقة جذرية وشاملة ، إذ تكفى التعديلات المحددة المصاغة بالدقة الكافية .

٩ — وأخيراً تلجأ الدول لعقد اتفاقيات دولية فى إطار هيئة الأمم المتحدة لمكافحة التهرب الضريبى الدولى الذى يحصل نتيجة هروب الممولين إلى الخارج أو تهريب جانب من ثرواتهم إلى الدول الأجنبية . وتتضمن تلك الاتفاقيات الدولية تنظيم تبادل المعلومات عن الممولين المقيمين فى دول أخرى غير دولة الأصل . وذلك لأجل تحديد حقيقة مركزهم المالى والوصول إلى تنظيم المساعدة المتبادلة بهدف تحصيل الضريبة المتهرب منها .

الباب الثانى

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

دكتور/ عاصم أحمد عجيلة

مقدمـــة :

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هى ضريبة مباشرة نوعية سنوية يفرضها المشرع على الأرباح الصافية التى تحققها المنشآت والمهن التجارية والصناعية وغيرها من أوجه النشاط التى نص عليها القانون[١] .

وتعتبر هذه الضريبة من أهم الضرائب النوعية التى يقررها المشرع الضريبى سواء من ناحية مردودها بالنسبة للخزانة العامة أو باعتبار ما تثيره من منازعات ضريبية بين الإدارة الجبائية والممولين .

وقد عالج المشرع اليمنى تلك الضريبة بالقرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢م المعدل بالقانونين رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٦م ورقم (١٦) لسنة ١٩٧٧م . والذى يتضمن ستة فصول موزعة على النحو التـــالى :

الفصل الأول : نطاق فرض الضريبة ، الفصل الثانى : معدل الضريبة . الفصل الثالث : الأرباح التى تسرى عليها الضريبة ، الفصل الرابع : الإعفاء من الضريبة ، الفصل الخامس : تحديد مقدار الأرباح التى تسرى عليها الضريبة ، الفصل السادس : أحكام عامة متنوعة .

وقد تناول فى الفصل الأخير الأقسام التالية : حصر المكلفين وحكم حالات التوقف والتنازل عن المنشآت وحق الإطلاع وسر المهنة . والجزاءات والتحصيل والحجز وأخيراً التقادم وأحكام أخرى متنوعة .

خطة الدراسة :

نعالج بحثنا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع اليمنى فى الفصول الآتية :—

---

(١) د . عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل ، ١٩٨٥ م ، ص ٧٣ . وانظر كذلك عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالى فى الجمهورية العربية اليمنية ، الطبعة الثانية سنة ١٩٨٤ ص ٢٧٥ .

الفصل الأول : خصائص الضريبة .

الفصل الثانى : المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة .

الفصل الثالث : وعاء الضريبة (الأرباح السنوية الصافية المحققة) .

الفصل الرابع : ربط الضريبة وتحصيلها .

الفصل الخامس : الإعفاء من الضريبة .

الفصل السادس : الطعن الضريبى .

الفصل السابع : التقادم الضريبى .

الفصل الأول

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعدة خصائص هامة منها [١] :

أولا — أنها ضريبة مباشرة على الإيراد :

فهذه الضريبة تعتبر أهم الضرائب المباشرة التى فرضها المشرع اليمنى ، فهى تسرى على أرباح المنشآت التجارية والصناعية وأرباب الحرف وبعض أوجه النشاط الإقتصادى ذات الطابع المدنى . وهى تعود على الخزانة العامة بأكبر حصيلة ممكنة :

ومن ناحية أخرى فإنها احدى الضرائب المفروضة على الدخل ولكن بمعناه الواسع ، فهى من ناحية تسرى على أرباح الأنشطة التى سبق ذكرها ومن ناحية أخرى فإن مدلول الربح هنا مدلول واسع فيدخل فى معناه :

الأرباح الإيرادية : التى تتحقق من عمليات الاستغلال العادى لكل نشاط تجارى أو صناعى .

الأرباح الرأسمالية : كتلك التى تنتج مثلا من بيع أصل من أصول المنشأة التجارية أو الصناعية .

الأرباح العرضية : وهى التى تأتى من عمل عارض ولكنه يتعلق بأصول المنشأة ، وسيأتى بيان كل أولئك تفصيلا .

---

(١) على وجه التفصيل انظر ، محمد طه بدوى ومحمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى ، ط ١ ، ١٩٥٩ ، ص ٤٢٤ وما بعدها .

ثانيا — ضريبة سنوية :

فالمدة التى يحسب عنها الربح الخاضع للضريبة عادة ما يتحدد بمقدار سنة ميلادية كاملة أو بمدة إثنى عشر شهراً .

فهذه الضريبة لا تفرض على أرباح عملية معينة يجريها الممول أو على الربح بمجرد تحققه ولو كان هائلا ، وإنما هى كمبدأ عام تفرض على مجموع نشاط الممول فى مدة إثنى عشر شهراً . وعلة ذلك أن بعض نشاطه قد يحقق ربحاً وبعضه الآخــر قد يأتى بخسارة ، ومن ثم فلا يتحقق معنى الربح إلا بتصفية نتائج العمليات التى يجريها الممول خلال سنة .

وهناك حالات استثنائية يحاسب فيها الممول عن مدة تقل عن سنة كاملة سيرد ذكرها تباعاً ، كما فى حالتى التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة للغير وكما هو الشأن فى حالة العمولة والسمسرة العارضتين .

ثالثا — ضريبة إقليمية :

بمعنى أنها تسرى على أرباح كافة المنشآت التجارية والصناعية التى تعمل داخل الدولة بصرف النظر عن جنسية مالكها، فاليمنى الذى يمتلك منشأة تجارية أو صناعية تعمل فى الخارج لا تخضع أرباحه منها لتلك الضريبة فى اليمن ، والعكس صحيح ، فالأجنبى الذى يمتلك منشأة تعمل فى اليمن تخضع أرباحها للضريبة فى اليمن وهذا معنى كونها ضريبة إقليمية . فهى تفرض على النشاط الذى يمارس داخل اقليم الدولة .

رابعا — ضريبة عينية وشخصية :

فهى ضريبة عينية لأنها لاتعبأ أصلا بظروف الممول الشخصية وإنما هدفها فى المقام الأول هو المسادة الخاضعة للضريبة . إلا أن المشرع الضريبى قد يراعى أحيانا الظروف الشخصية للممول واضعاً فى اعتباره أن كثيراً من الممولين الخاضعين لها هم من صغار التجار والصناع تنحصر جل إيراداتهم ودخولهم فيما يحصلون عليه من ربح من نشاطهم . ومن ثم

يجرى اقتطاع جزء من هذا الربح ليكون بمنأى من الخضوع للضريبة باعتباره حداً أدنى لازماً للمعيشة .

خامساً : وأخيراً فهى ضريبة تفرض على نتاج العمل ورأس المال معاً . فهى تتطلب تضافر هذين العنصرين معاً . وذلك على خلاف ضريبة المهن غير التجارية والتى قوامها العمل فقط أو العمل بصفة أساسية .

الفصل الثانى

المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة

لم يرد فى التشريع الضريبى اليمنى تعريف عام لأوجه النشاط التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؛ اكتفاءا بتعدادها وتحديدها ، اقتداء بمسلك تشريعات أخرى فى هـذا الصدد . إذ حدد المشرع فى المواد ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من القانون (١١) لسنة ١٩٧٢م المهن والمنشآت التى تخضع أرباحها للضريبة .

وفيما يلى نشرح تلك المهن والمنشآت فى مبحث خاص ثم نستعرض فى مبحث آخر الشروط العـامة التى يجب توفرها للخضوع للضريبة .

المبحث الأول

المهن الخاضعـة

تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع اليمنى على المهن التجارية والصناعية والأنشطة الاقتصادية للهيئات والمؤسسات العامة ، وأعمال الوسطاء (السمسرة والوكالة بالعمولة) وعمليات شراء وبيع الأموال المنقولة والعقارية وتقسيم الأراضى لبيعها وتأجير الأموال المنقولة والمحلات التجارية والصناعية وأخيراً نشاط شركات الأموال .

وفيما يلى نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه الأنشطة مرتبة حسب ورودها فى القانون .

المطلب الأول

المهن التجارية والصناعية وأرباب الحرف وأمتيازات المناجم

فقد نصت المـادة الأولى من القرار بقانون (١١) لسنة ١٩٧٢م على ما يلى :—

تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية والمتعلقة بالحرف ومن بينها إمتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون ويتم طرح الضريبة لأول مرة ابتداء من أول يناير سنة ١٩٧٣م على أساس أرباح عام سنة ١٩٧٢م .

ويتضح من النص المذكور أن أوجه الأنشطة التالية تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية :

(ا) المهن والمنشآت التجارية (١)

وهي المهن التي تزاول نشاطا يتميز بالسعي وراء تحقيق الربح والذي ينتج من تضافر رأس المال والجهد الإنساني معا ،

---

(١) يعرف البعض المهنة بأنها عمل جدي يتفرغ له الإنسان ويكرس له وقته ومن شأنه أن يدر عليه كسبا . وقد أوردت التعليمات التفسيرية للقانون (١١) لسنة ١٩٧٢ م والصادرة من وزير المالية بالقرار الوزاري رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٢ م انه يقصد بالمهنة التجارية (المهنة التي يقوم أصحابها على وجه الاعتياد بممارسة الأعمال التجارية بقصد المضاربة والحصول على الربح . ويحدد الفقه أهم الأعمال التجارية بما يلي : —

(ا) شراء البضائع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية لأجل بيعها بربح سواء بيعت على حالتها أم بعد شغلها أو تحويلها .

(ب) شراء الأشياء المشار إليها المنقولة نفسها لأجل تأجيرها أو استئجارها لأجل تأجيرها ثانية .

(جـ) أعمال الصرافة والمبادلة المالية ومعاملات المصارف العامة .

(د) مشروع المصانع .

(هـ) مشروع النقل برا ، وجوا ، وبحرا .

(و) العمولة والسمسرة .

(ز) مشروع التأمين بكل أنواعه .

مشروع المشاهد العامة (المحلات المخصصة لهو الجمهور مقابل أجر « سينما — مسرح .. الخ) »

مشروع المخازن العامة (إيداع البضائع في المخازن المذكورة لقاء أجر) .

مشروع البترول : مشروع تقديم المواد (التعهدات تجاه الغير بتقديم سلع معينة) .

مشروع وكالة أشغال (امتهان تقديم الخدمات للغير لقاء أجر) .

ويقصد بكلمة مشروع أن يضع شخص نفسه في خدمة الجمهور من أجل القيام بعمليات تجارية أو صناعية بصورة مطردة بذاته أو بواسطة عماله أو مستخدمين . ويتطلب المشروع عادة سلسلة من الأعمال التجارية المستمرة يقوم بها شخص وفقا لخطة مرسومة تلزمه انشاء المؤسسات أو المحال واستخدام عدد من الموظفين والعمال كما تقدم .

ونظرا لعدم إيراد القانون الضريبي تعريفا للمهنة التجارية التي تخضع لضريبة الأرباح — وهو مسلك حسن إذ ليس من شأن التشريع إيراد التعريفات فقد احتدم الخلاف طويلا بين الفقهاء وتابعهم في ذلك القضاء ، فهل يجب التقيد بنصوص القانون التجاري لتحديد متى تعتبر المهنة تجارية والنشاط تجاريا أم أنه لا يجب التقيد بذلك[1] .

فذهب فريق من الفقه إلى ضرورة التقيد بأحكام القانون التجاري في هذا الصدد طالما أن المشرع الضريبي لم يقم من جانبه وفي نصوص صريحة بتحديد الأعمال التجارية التي تخضع للضريبة . وعليه فإنه وفقا لهذا الاتجاه لا تخضع لهذه الضريبة سوى التجار وحدهم فهم المخاطبون بأحكام القانون التجاري دون غيرهم .

ولكن يعاب على هذا الاتجاه بأن القانون الضريبي ليس مقصورا على المهن التجارية وحدها حتى يمكن التعويل على قواعد القانون التجاري في هذا الشأن . وانما يسرى أيضا على المهن الصناعية بل والزراعية إذا تجاوزت حدودا معينة . صحيح أن غالبية الأعمال الصناعية تعتبر أعمالا تجارية وفقا للقانون التجاري إلا أن منها مالا يعد كذلك كما هو الشأن في استغلال المحاجر وينابيع المياه المعدنية .

وذهب فريق آخر إلى القول بسريان الضريبة على أرباح المهن التي تعتبر تجارية وفقا للقانون التجاري . وكذلك على أرباح المهن الأخرى التي يمكن قياسها على المهن التي تعتبر تجارية وفقا للقانون التجاري .

ولكن الأخذ بهذا الرأى يؤدى إلى منح سلطة كبيرة للادارة الضريبية تدفعها إلى التحكم في مواجهة الممولين . إذ لن يكون هناك معيار واضح للمهن التي تخضع أولا تخضع للضريبة التي نحن بصددها .

وإزاء هذه الانتقادات ذهب بعض الفقه إلى أن الأنشطة التي تخضع

---

(١) انظر في عرض هذا الخلاف ، السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصرى لسنة ١٩٧٦ ، ١٩٧٧ ، ص ١٦٦ .

للضريبة هي التي تقوم على استغلال العمل (المجهود الإنساني) ورأس المال معا بنية الكسب وعلى وجه الاستقلال دون أن يكون العنصر الرئيسي فيها هو العمل ومع استبعاد أعمال الاستغلال الزراعي ، يستوى فى ذلك خضوع النشاط للقانون التجارى أو عدم خضوعه .

أما عن موقف القضاء فانه يميل فى أحكامه العديدة إلى الأخذ بالرأى الأخير لما يتميز به من سهولة ووضوح . فقد قضى فى مصر بأنه لما كانت الطاعنة مطربة فان مصدر دخلها هو كسب العمل وهو لا يعتبر ربحا ، وضابط التمييز بين الخاضعين لضريبة المهن غير التجارية وبين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية هو إن وعاء الضريبة فى الحالة الأولى هو العمل ، أما وعاؤها فى الحالة الثانية فهو دخل رأس المال والعمل معا [١] .

وعلى أساس معيار تضافر العمل ورأس المال معا قضى بأنه لما كان المكلف يقوم باستغلال السيارة فى نقل الأشخاص والبضائع فإنها تعتبر منشأة تجارية وتخضع إيرادها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

كما قضى بأن الربح الذى تدره منشأة الطاعن يرجع إلى ما كان يضيف إلى الأزهار والورود من عناصر خارجة عنها كالأسبتة والأسلاك وغيرها كما كان يرجع إلى ترتيب الأزهار وتنسيقها بطرق معينة أساسها الفن والخبرة فأن ذلك يعد عملا تجاريا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية [٢] .

كما قضى بأنه إذا قام الزارع بنقل منتجاته من مكان الإنتاج لبيعها فى المدن وخصص لهذا الغرض محلا للبيع ثم أضاف إلى منتجاته بعض العمليات والاضافات الفنية التى تزيد من قيمتها فقد توافرت فيه صفة التاجر الذى يخاطر برأس المال والعمل معا ومن ثم يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . (استئناف اسكندرية فى ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ القضية ١٠٨ لسنة ٩ ق) .

---

(١) نقض مدنى ، الطعن رقم ١٧٤ لسنة ١٩ ق .

(٢) نقض ١٨/٤/٧٥ الطعن رقم ٣٢٩ لسنة ٢٢ ق .

ونحن من جانبنا نحبذ الأخذ بالاتجاه الأخير نظرا لمرونته ولا نرى التقيد بالرأى الأول الذى يرى حصر الأعمال التجارية والصناعية فى النطاق الضريبى بأن تكون تجارية وفقا للقانون التجارى ، وإن كان الاتجاه الذى نرجحه بدوره يعطى قدراً من التحكم للادارة الضريبية إلا أن هذا التحكم لا يكون بنفس المقدار الذى تعطيه المعايير الأخرى للإدارة الضريبية . فضلاً عن سهولة المعيار الذى نقول به ووضوحه .

ويمكن بناء على هذا التفسير إخضاع نشاط منشآت المناجم والمحاجر والبترول للضريبة دون حاجة إلى النص عليها . هذا والمنشآت التى تتميز بالسعى وراء الربح منشآت كثيرة ويصعب حصرها [١] .

هل هناك مهن خارجة عن نطاق الضريبة ؟

يثور التساؤل عما إذا كان ما يجنيه المؤلفون وواضعوا القطع الموسيقية يخضع لضريبة الأرباح التجارية بالنسبة لما يحققونه من ربح من أعمالهم سيما مع اتساع نشاطهم واتساع دائرة ربحهم .

يرى البعض أن الأرباح التى يجنيها المؤلفون من مؤلفاتهم تخرج عن نطاق هذه الضريبة حتى لو ثبت أنهم يتخذون التأليف مهنة لهم لأن التأليف ذاته لا يمكن اعتباره عملا تجاريا إنما الذى يكون محلا لفرض هذه الضريبة — ضريبة الأرباح التجارية — هو نشر الكتاب وبيعه أن تولاه الطابع أو الناشر أما أن تولاه المؤلف ذاته فانه يخرج عن نطاق الضريبة لتخلف عنصر الاحتراف على ما سنرى عند دراسة شروط الخضوع لتلك الضريبة [٢] هذا فضلا عن أن العمل الذهنى لا يعتبر عملا تجاريا لأن نتاج الذهن لم يسبقه شراء شىء ما .

كذلك يثور التساؤل عن حكم الاستغلال الزراعى :

عمليات الاستغلال الزراعى :

عمليات الاستغلال الزراعى لا تدخل فى نطاق الأعمال التجارية ، ولكن

---

(١) من هذا الرأى أيضا عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٧٩ .

(٢) راجع ، كامل بدوى ، المرجع فى تشريعات الضرائب فقها وقضاء (بدون تاريخ) ص ١٤٣ ، ١٤٤ . وانظر أيضا نقض مدنى ١٦-٥-١٩٧٣ السنة ٣٥ ق الطعن رقم ٤٥٩ مجموعة المكتب الفنى السنة ٢٤ .

هناك حالات يثور التساؤل فيها التساؤل عما إذا كان النشاط الذى يقوم به الشخص نشاطا زراعيا لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية لأن صاحبه لا يعد تاجراً أم أنه قد تجاوز حدود هذا النشاط ليخضع لضريبة الأرباح ؟

فمثلا اذا اتخذ الزارع نشاطا جديدا أدخل به على محصوله عمليات صناعية أو فنية غير متصلة بطبيعة الاستغلال الزراعى ولا لازمه له وكان من شأنها أن تزيد من قيمة المحصول عن حالته الطبيعية . فإن الربح الذى تحققه هذه العمليات يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لأن ما تستلزمه هذه الأعمال من رأس مال ومخاطرة يضفى عليها النية فى المضاربة التى تستهدف الربح وتدخل بها ضمن النشاط الذى تمارسه المنشآت التجارية والصناعية .

وقد طبق القضاء هذا الحكم أيضا على إحدى المنشآت المكملة للاستغلال الزراعى كانت مصنعا للكتان ملحقا بمزرعة لذلك النبات . وكانت منتجات هذا المصنع تصرف فى مدينة بلجيكا ، فحكم بأنه لم تجر العادة بين الزارعين على أن تكون لهم مصانع ميكانيكية لتعطين وتنظيف الكتان بل الواقع أن يبيع الزراع كتانهم قبل تعطينه وحينئذ فإن هذا العمل لا يعتبر عملا مكملا للاستغلال الزراعى ، ولا يعتبر مثل هذا المصنع منشأة زراعية تعفى من الضريبة بل هو نشاط خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية [١].

كما قضى بأنه إذا لم يقتصر نشاط الزارع على الزهور المنقولة من مزرعته بل امتد نشاطه إلى إدخال عناصر أخرى فنية . فإن هذا النشاط يخضع للضريبة على الأرباح التجارية ؛ ومن ذلك قيامه بإدخال عناصر أخرى من الفن وهو تنسيق الأزهار فى باقات وسلال بوسائل استخدمت فيها مواد أخرى بواسطة أيد مدربة تحتاج إلى ذوق وخبرة خاصة مما يزيد من قيمة الأزهار زيادة كبيرة عن قيمتها فى حالتها الطبيعية ، فاستخدم صاحبها بذلك رأس المال مع الخبرة الفنية وانتوى بذلك المضاربة فى سبيل الربح .

---

(١) نقض مدنى ١٦/٥/١٩٧٣ الطعن رقم ٥٤٦ لسنة ٣٥ ق .

نقض مدنى ٢٥/٣/١٩٤٨ طعن رقم ١٠٧ لسنة ١٦ ق، وانظر أيضا نقض مدنى ١٠/١/١٩٥٧ الطعن رقم ٣١٤ لسنة ٢٣ ق .

(ب) المهن الصناعية (١)

وهى المهن التى يقوم أصحابها بتحويل المواد الأولية والخامات إلى منتجات صالحة للاستهلاك أو يقوم أصحابها باستخراج المواد الأولية من باطن الأرض (الصناعات الاستخراجية) أو بنقل المنتجات من مكان لآخر (٢) .

كما يعتبر من بين الأنشطة الصناعية التى تخضع للضريبة الأعمال المتعلقة بالمصنوعات وانشاء السفن أو إنشاء المبانى متى كان المقاول متعهدا بتوريد الأدوات والأشياء اللازمة للبناء .

(ج) أرباب الحرف (٣)

يخضع نشاط أصحاب الحرف لضريبة الأرباح التجارية أيضا (٤)

(١) ورد بالتعليمات التفسيرية لقانون الضرائب عن المهنة الصناعية ما يلى :
(ويقصد بالمهنة الصناعية بصورة عامة المهن التى يقوم أصحابها بشراء المنقولات على حالاتها الطبيعية بعد تحويلها تحويلا جزئيا أو كليا بقصد الربح أو المهن التى تحترف عمليات تحويل البضائع وذلك كله كفعاليات المعامل والمصانع والمنشآت المشابهة) .

(٢) حكم بأنه لما كان يبين من الحكم المطعون فيه أن السيارة المحجوز عليها كانت تستغل استغلالا تجاريا فى نقل الأشخاص أو البضائع فان إيرادها يخضع لضريبة الأرباح التجارية ويتحتم اعتبارها فى حكم القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ منشأة يسرى عليها حكم المادتين ٥٨ و ٥٩ منه ويكون مشترى هذه السيارة مسئولا بالتضامن مع البائع عما يكون مستحقا لمصلحة الضرائب حتى تاريخ البيع وفقا لنص المادة ٥٩ بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ ، ولما كان الحكم المطعون فيه قد قرر أن حكم المادتين ٥٨ و ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لايسرى على حالة بيع سيارة تستغل فى النقل بمقولة أنها لا تعتبر منشأة وأن إيرادها يخضع لضريبة كسب العمل فانه يكون قد خالف القانون بما يستوجب نقضه (نقض ٢٥/٦/١٩٥٣ — ٤ — ١٢٠٨) .

(٣) ورد بالتعليمات التفسيرية عن أرباب الحرف ما يلى (أما الحرفيون فهم الأشخاص الذين يمارسون النشاطات ذات الطبيعة الحرفية اليدوية وهم فئة الصناع الذين يعملون عادة بأيديهم أو يستعينون بأفراد عائلتهم أو بعدد ضئيل من العمال . وتتسم الفعاليات التى يمارسونها ببروز الجهد الإنسانى فيها وبخاصة البدنى بشكل واضح على رأس المال الذى يقتصر بروزه بشكل ضئيل فى حدود قيمة الأدوات اللازمة للحرفة وفى حدود قيمة المواد الأولية اللازمة لتصنيع المحدود أو اليدوى كالحدادين والنجارين وأصحاب الحرف الدقيقة وما ماثل ذلك) .

(٤) ينتقد البعض سريان هذه الضريبة على أرباب الحرف على أساس أن العنصر الرئيسى بالنسبة لهم هو العمل . وهم وإن كانوا يستخدمون بعض الآلات اللازمة لعملهم فهو يعد من قبيل استثمار رأس المال ، انظر محمد طه بدوى وحمدى النشار المرجع السابق ص ٤٣٤ ه

والقانون وان كان لم يحدد المقصود بالحرفة إلا أنه من المقرر أن هؤلاء يتميزون عن غيرهم بأنهم مستقلون فى عملهم ويتملكون أدواتهم وآلاتهم كالنجار والحداد والحلاق والكواء وحائكى الملابس وغيرهم .

وهذه الطائفة تعتمد بصفة أساسية على عملها اليدوى ويستعين أفرادها فى عملهم ببعض رؤوس الأموال البسيطة ، وهم على كل حال لا يقومون بالمضاربة فى المواد الأولية ، فان فعلوا ذلك دخلوا فى زمرة التجار بصفتهم تجارا .

وهناك طوائف عديدة تشبه هؤلاء وقد تختلط بهم ، كالصناع الذين يشتغلون فى منازلهم . ولكنهم على خلاف الحرفيين لا ينتجون سوى ما يطلبه منهم التجار ورجال الصناعة ، والذين قد يقدمون لهم المواد الأولية أحيانا .

ولكن مثل هؤلاء العمال لا يخضعون كأصل عام لضريبة الأرباح ، وإنما الضريبة على أصحاب المهن غير التجارية .

أما إذا كانت العلاقة بين هؤلاء العمال وبين من يعملون لحسابهم هى علاقة التبعية والائتمار بأوامرهم فانه يسرى حينئذ عليهم ضريبة كسب العمل (المرتبات والأجور) ومثال ذلك سائقى العربات وسيارات الأجرة الذين يعملون عند أصحاب هذه المركبات (١) .

(د) امتيازات المناجم

ويضطلع بهذا النشاط عادة المنشآت الكبيرة التى تقوم باستخراج الثروات المعدنية من باطن الأرض كشركات البترول والمحاجر .

ويلاحظ أن المشرع ما كان بحاجة للنص على هذه المهنة فى الخضوع لضريبة الأرباح لأنها بطبيعتها داخلة فى نطاق المهن الصناعية التى أخضعها سلفا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

---

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ١٧٠ .

المطلب الثـــانى

الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والهيئات العامة

احتدم الخلاف فى الفقه حول مدى خضوع نشاط المؤسسات العامة الحكومية ذات الطابع الاقتصادى للضريبة على الأرباح ، وأساس هذا الخلاف هو مدى توفر نية الكسب لدى هذه المؤسسات وهى ذات طابع حكومى أصلا تهدف لتحقيق المصلحة العامة .

لقد قطع المشرع اليمنى دابر الخلاف حين أورد نص المادة الثانية من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ الذى حسم مشكلة كانت شائكة فى الفقه والقضاء والذى قرر ما يلى « تسرى الضريبة كذلك على الهيئات العامة والمؤسسات العامة المنشآت والوحدات الاقتصادية التابعة لها والشركات والمنشآت ذات الاقتصاد المختلط متى زاولت نشاط خاضعا بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفى حدود هذا النشاط » .

ومما يعتبر مثالا لهذا النوع من الأنشطة ماتقوم به الوحدات الاقتصادية المنبثقة عن المؤسسات العامة والهيئات الحكومية من أنشطة تجارية وصناعية تشابه نشاط الأفراد تماما ، كشركات القطاع العام التى تملكها الأشخاص العامة بمفردها أو مع غيرها من أشخاص القانون العام أو أشخاص القانون الخاص .

على أنه مما تجدر الإشارة إليه أن سريان الضريبة على أرباح الوحدات الاقتصادية المذكورة مقصور على الأنشطة ذات الطابع الاقتصادى وحدها ولا يمتد إلى غير ذلك من الأنشطة التى تضطلع بها المؤسسات العامة وهى الخدمات العامة التى تبتغى بها إشباع الحاجات العامة ، وهذا واضح من عبارة النص التى تقرر (... متى زاولت نشاط خاضعا بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفى حدود هذا النشاط) .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب فى مصر وأقرها فى ذلك القضاء إلى ضرورة إخضاع نشاط المجالس البلدية المحلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

متى زاولت أعمالا مماثلة لنشاط الأفراد (كما لو نشأت مخبزا لصناعة الخبز وبيعه للجمهور ، أو فتحت محلا تجاريا على غرار محلات الأفراد ، وأبت اعفاء هذا النشاط من الضريبة تأسيسا على أن التمتع بالإعفاء الضريبى لا يتم إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية المختصة) .

المطلب الثـــالث

نشـــاط الوســـطاء

تخضع أرباح الوسطاء للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمقتضى نص المادة الرابعة (الفقرة الأولى) والتى تقضى بأن تشمل أرباح «الوسطاء بالعمولة والسماسرة وكل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية وكذلك سائر المنقولات أو لشراء أو بيع العقارات أو المحال التجارية» .

والوسيط بوجه عام هو من يقوم بدور إيجابى فى إتمام صفقة ما مقابل جعل معين يسمى «العمولة» ويتخذ من هذه الوساطة حرفة له يكسب منها عيشه .

وقد نص المشرع الضريبى على إخضاع كافة أعمال الوساطة للضريبة على الأرباح ، ويستفاد ذلك من النص على أن يخضع لها كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية .. الخ .

ويلاحظ إن المشرع الضريبى لم يكن بحاجة إلى إيراد مثل هذا النص لأن أعمال الوساطة هى بطبيعتها من الأعمال التجارية ومن ثم تخضع الأرباح الناشئة عنها للضريبة على الأرباح عملا بنص المادة الأولى الخاصة بالمهن التجارية.

ومن المقرر فقها أنه يشترط لاخضاع أرباح الوسطاء للضريبة على الأرباح ما يلى [١] .

---

(١) انظر السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ١٨٤ وما بعدها .

١ — أن تنصب أعمال الوسطاء على الشراء والبيع بالنسبة للأمور المذكورة فى النص وهى السلع والقيم المالية (الأسهم والسندات) والعقارات والمحال التجارية فهناك دائما انتقال للملكية من شخص إلى ذمة آخر بفضل وساطة هذا الوسيط . فاذا لم يحدث انتقال للملكية للأشياء المذكورة فلا تقوم أعمال الوساطة . ومثال ذلك ماقضى به من أن النشاط الذى يقوم به منتج التأمينات فى عقود التأمين لا يجعله وسيطا فى عرف التشريع الضريبى لعدم حدوث انتقال للملكية شىء من شخص إلى ذمة آخر .

(محكمة الاسكندرية الابتدائية فى ١٩٥٣/٦/٢٨) .

٢ — أن يكون الوسيط مستقلا فى أداء عمله . فان كان تابعا لغيره كالمندوبين والجوابين والممثلين التجاريين فلا يعتبر وسيطا ولا يخضع عمله للضريبة على الأرباح التجارية .

والمندوبون والجوابون هم الذين يتخذون مقار أعمالهم بجوار المنشأة التى يعملون لحسابها . ثم يقومون بين حين وآخر بزيارة العملاء واجتذابهم لحساب منشأة ما . أما الممثلون التجاريون فهم يتخذون مركزا للمنشأة بعيدا عنها لتصريف منتجاتها .

ومن المتفق عليه بين الشراح إن كافة أعمال الوساطة فضلا عن السمسرة(١) وكذلك الوكالة بالعمولة تخضع أرباحها للضريبة . كالممثلين التجاريين والمندوبين الذين يتمتعون فى عملهم بالاستقلال .

ومن المقرر أن تقدير اشتغال الممول بعمليات السمسرة مسألة موضوعية تخضع لتقدير قاضى الموضوع ، فحكم بأنه إذا كان الحكم المطعون فيه قد استند

---

(١) السمسار : هو الشخص الذى يقوم بالتقريب بين طرفى عقد لقاء أجر يدفع له فى شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة التى يتوسط فى إبرامها ، وهو لا يعتبر طرفا فيها (فى العقد) ولا وكيلا عن أى من الطرفين .

أما الوكيل بالعمولة فهو شخص يقوم بالتعاقد فعلا لا مجرد التقريب بين طرفين فقط ، فهو يقوم بعمل قانونى باسمه ولكن لحساب الموكل لقاء عمولة يتقاضاها وهو فى هذا يختلف عن الوكيل العادى الذى يبرم العقد باسم موكله ولحسابه .

فى إثبات مباشرة الطاعن لنشاطه من عمليات السمسرة والاستيراد والتصدير إلى التى أشار إليها بأسبابه وكان الإثبات فى هذه الدعوى جائز بالقرائن ولم يقدم الطاعن ماينفى هذه القرائن وكان تقدير الأدلة وكفايتها أو عدم كفايتها من شأن محكمة الموضوع متى كان تقديرها سائغاً فان النص على حكمها بمخالفة القانون يكون غير سديد .

حكم العمولة والسمسرة العارضة :

خرج المشرع الضريبى على الأصل العام فى ضريبة الأرباح التجارية وهو ضرورة توافر شرط الاحتراف ، فنص على خضوع العمولة والسمسرة العارضتين للضريبة على الأرباح وذلك بمقتضى الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م والتى قررت ما يلى :

(وتسرى الضريبة كذلك وبدون أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة) .

ومعنى هذا أن المشرع الضريبى أخضع لتلك الضريبة كل من يقوم بعمل من أعمال السمسرة العارضة أى لو كان غير محترف أو ممتهن لهذه المهنة أصلا أوليس لديه مكتب أو محل معروف لمباشرة المهنة . ويعزى امتداد الضريبة لهذا العمل العارض لانتشار أعمال الوساطة العارضة فى محيط التجارة وصعوبة إقامة الدليل على مباشرة أمثال هؤلاء الوسطاء للمهنة .

وتسرى الضريبة فى هذا النطاق بدون أن تخفيض أى دون خصم أى مبالغ كتكاليف مقابل ما يتحمله السمسار من مصاريف وهذا أيضا فيه خروج على الأصل العام الذى بمقتضاه - على ما سنرى - تخصم التكاليف التى يتكبدها الممول عادة للحصول على الدخل .

والأصل أن تحصل هذه الضريبة عند المنبع ضمانا لحقوق الخزانة العامة خشية الضياع ، بحيث يلزم توريدها فورا كل من يدفع لغيره مبالغ على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان الوسيط أو السمسار يباشر هذا العمل مرة واحدة .

وتستقل هذه الضريبة عن ضريبة الأرباح بحكم خاص وهى أنها ضريبة غير سنوية على خلاف ضريبة الأرباح والتى لا تتقرر إلا فى نهاية سنة كاملة من نشاط الممول .

المطلب الرابـــع

شراء وبيع الأموال المنقولة والعقارية

وتقسيم الأراضى المعدة للبناء

تعتبر أعمال الشراء بقصد البيع بالنسبة للأموال المنقولة والعقارية أعمالا تجارية بطبيعتها فتخضع دون نص لضريبة الأرباح، ومع ذلك أورد المشرع نصا على خضوعها للضريبة وذلك بمقتضى الفقرة الثالثة من المادة الرابعة: (الأشخاص أو الشركات الذين يشترون ويبيعون لحسابهم سائر الأموال المنقولة أو غير المنقولة لبيعها ثانية بقصد الربح ويدخل فى ذلك تقسيم الأراضى المملوكة لبيعها بقصد الربح) .

أما بالنسبة لعملية تقسيم الأراضى واعدادها للبيع فهو يعتبر عملا مدنيا يتصل بالاستغلال العقارى ، ولكن لما كان هذا النوع من النشاط فى الآونة الأخيرة يحقق أرباحا طائلة سيما مع ازدياد العمران فقد أصبح لزاما إخضاعه للضريبة ولضريبة الأرباح ، إذ يجب أن تساهم هذه الطائفة من المكلفين بدورها فى الأعباء العامة للدولة ، فهم فى الآونة الأخيرة أغنى وأقنى .

على أنه بالنسبة لعملية تقسيم الأراضى وبيعها فإنه يشترط أن يسبق عملية البيع عملية التمهيد أى تقسيم الأرض وشق الطرق فيها وإنشاء المجارى وامدادها بالماء والإضاءة إلى غير ذلك من المرافق التى تختلف كثرة وقلة بحسب المستوى العمرانى ، فالتمهيد شرط جوهرى لانطباق النص بحيث إذا كان مالك الأرض قد قسمها دون أن يتبع ذلك أعمال التمهيد الأخرى فإنها تكون خارجة عن مجال تطبيق النص ولا محل لسريان الضريبة عليها[١] .

---

(١) انظر حكم محكمة الاسكندرية فى ١١/٤/١٩٥٣ مجموعة كامل المرف ح ٨ ص ٥١٧ .

وقد ثار الخلاف حول ما إذا كان من الضرورى احتراف أعمال تقسيم الأراضى واعدادها للبيع أم أنه لا يشترط ذلك الشرط .

انقسم الفقه حول هذه المشكلة إلى اتجاهين أساسين وتابعه فى ذلك القضاء[١] :

الاتجاه الأول :

يرى ضرورة توفر شرط الاحتراف (وهو رأى أغلبية الشراح) ، تأسيسا على أن توفر شرط الاحتراف أمر ضرورى فى كل المهن التى تخضع للضريبة على الأرباح ولا يرد على ذلك استثناء إلا بنص كما هو الشأن فى حالة العمولة والسمسرة العارضة .

الاتجاه الثانى :

لا يتطلب ضرورة توفر الاحتراف فيمن يقوم بتقسيم الأراضى واعدادها للبيع لأن عملية تقسيم الأراضى واعدادها للبيع قد تستغرق أمدا طويلا ومن ثم يكون اشتراط التكرار وتعدد المساحات التى يجرى عليها التقسيم من شأنه أن يذهب بحقوق الخزانة العامة من قبل أناس يجنون أرباحا وفيرة .

ونحن من جانبنا نحبذ الاتجاه الأخير لأنه أجدى فى المحافظة على حقوق الخزانة من الضياع وهى مصلحة أولى بالرعاية ، كما أن مجرد تقسيم قطعة أرض إلى قطع عديدة وبيعها بعقود بيع متعددة هو فى حد ذاته دليل قاطع على توفر الاحتراف ، وليس بذى بال بعد ذلك أن يعود الشخص الذى قام بتقسيم تلك القطعة وأنتهى من بيعها إلى القيام بتقسيم قطعة أرض جديدة وبيعها ، فالاحتراف ليس معناه أن يكون دائماً ومؤبداً[٢] .

وعليه فلو أن شخصاً ورث عن سلفه قطعة أرض صغيرة ثم قام

(١) انظر : محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق

(٢) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ١٩٢ .

بتقسيمها إلى قطع صغيرة صالحة للبناء عليها ثم قام ببيعها فى فترة وجيزة نسبياً تخلصاً منها وكان لايعتمد فى كسب عيشه على هذه العملية . فهو يخضع للضريبة على الأرباح على الرغم من أن هذه العملية لا تخرج عن كونها تخلصاً من أرض مملوكة آلت إليه عن طريق الميراث .

المطلب الخامس

تأجير الأموال المنقولة والمحلات التجارية والصناعية

نصت الفقرة الرابعة من المادة الرابعة على سريان الضريبة على (الأشخاص أو الشركات الذين يمتهنون استئجار الأموال المنقولة لتأجيرها ثانية للغير ويدخل فى ذلك الشركات والأشخاص الذين يؤجرون محلا تجارياً أو صناعياً مع أثاثه والأدوات اللازمة لتشغيله وكذلك بعض أو كل العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع) .

ومما يندرج تحت هذا النوع من النشاط تأجير الفنادق بأدواتها وأثاثها وتأجير الورش والمصانع بأدواتها وآلاتها والاستوديوهات ودور المسرح .

ومن نافلة القول أن هذا العمل يعتبر عملا تجارياً بطبيعته وفقاً للقانون التجارى دون حاجة إلى إيراد نص خاص .

ويجب أن يشمل التأجير كل أو بعض العناصر المادية للمحل كالأثاث والآلات أو كل أو بعض العناصر المعنوية كالاسم التجارى (الشهرة) أو العلامة التجارية . فسواء كان التأجير للعناصر المادية وحدها أو العناصر المعنوية فكلاهما يدخل تحت طائلة النص ويعتبر عملا تجارياً خاضعاً لضريبة الأرباح . هذا ولم يشترط القانون فيمن يمارس عملية التأجير أن يكون مالكاً للمحل . فيسرى النص حتى ولو كان مستأجراً له طالما يقوم بعد ذلك بتأجيره للغير من الباطن .

ويلاحظ أنه لو كان التأجير منصباً على المبنى وحده دون أن يصاحب

ذلك أى من العناصر المـادية أو المعنوية على نحو ما بينا ، فاننا والحالة هذه نكون بصدد تأجير عقار لا يخضع لضريبة الأرباح وإنما لضريبة نوعية أخرى قد تكون هى الضريبة العقارية أى الضريبة على العقارات المبنية .

حكم الوحدات السكنية المفروشة :

لم يتعرض المشرع للحالة التى يقوم فيها الشخص بتأجير وحدة سكنية مفروشة للغير مجهزة بالأثاث اللازم للسكن ، وكان الأجدر أن يسوى المشرع بين هذه الحالة وحالة تأجير المحل التجارى بأثاثه وأدواته . وهو أمر نأمل أن يتداركه المشرع الضريبى قريباً .

المطلب السادس

شركات الأمـوال

نصت المادة الثالثة على سريان الضريبه عليها بقولها « تسرى الضريبة على الشركات المساهمة وذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم مهما يكن الغرض منها ، سواء كانت تزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً أو غير ذلك ومهما كانت صورة هذا الاستغلال » .

والنص المذكور يتحدث عن فرض ضريبة الأرباح على شركات الأموال على النحو التالى .

الشركات المساهمة :

وهى الشركات التى ينقسم رأس مالهـا إلى أسهم ، ويشارك فيها أشخاص كل بقدر أسهمه ، والمساهم يكون جل اهتمامه هو فيما تحققه الشركة من ربح يعود على أسهمه .

الشركات ذات المسئولية المحدودة [1] :

وتتميز بأنها تقوم على عقد بين الشركاء يكون عددهم محدوداً ، ولها

(١) الرأى الغالب ، يعتبر هذه الشركات من شركات الأشخاص ، لأنها تحتفظ بطابع عائلى نظرا لأن عدد الشركاء فيها يكون دائما محدودا . أنظر أبو زيد رضوان ، الشركات التجارية ـ ١ ص ٢٩٣ .

اسم معين والأنصبه فى رأس المــال هى حصص غير قابلة للتداول بالطرق التجارية ، وتتحدد مسئولية الشريك فيها بقدر حصته التى قدمها فى رأس المــال[١] .

شركات التوصية بالاسهم :

هى الشركات التى يوجد فيها نوعان من الشركاء شركاء موصون إلى جانب شركاء متضامنين ، والصنف الأخير من الشركاء هو الذى يكون مسئولا فى أمواله الخاصة عن ديون الشركة ، وبالتالى يفترض فيه الحرص التام على أموال الشركة ، ولذلك تكون له الإدارة إذ يكون لديه الحماس الدافق فى الاهتمام بأمور الشركة والسعى لانجاحها ولا يمكن أن يقال أن حكمه أى شخص يوظف ماله فى شراء أسهم أى شركة .

وعملا بنص المــادة الثالثة سالفة الذكر تخضع كل أنواع النشاط الذى تقوم به هذه الشركات جميعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حتى ولو كانت تمارس نشاطاً زراعياً ، فهو يعتبر فى هذه الحالة مثل النشاط التجارى تماماً .

والمفروض أن عمليات الاستغلال الزراعى لا تخضع لأى ضريبة نوعية كأصل عام ولكنها مع ذلك تخضع للضريبة على الأرباح التجارية ، وقد قيل فى تفسير ذلك أن الشخص الذى يوظف أمواله فى شراء أسهم الشركات الزراعية لا يعد مستثمراً زراعياً ، وإنما يكون حكمه حكم أى شخص يوظف أمواله فى شراء أسهم أى شركة زراعية كانت أو تجارية أو صناعية[٢] .

---

(١) أبو زيد رضوان ، المرجع السابق ص ٢٩٣ ، ٢٩٤ .

(٢) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ١٧٥ .

المبحث الثـانى

الشروط التى يجب توفرها للخضوع للضريبة

لكى تسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على المهن التى ذكرناها فان من المقرر فقها وقضاءا وقانونا انه لابد من توفر شروط خاصة لكى يخضع النشاط للضريبة وهذه الشروط هى :

١ — الاحتراف . ٢ — نية الكسب . ٣ — اشتغال الممول لحساب نفس . ٤ — تحقق الربح فى الجمهورية العربية اليمنية ، وهاكم نبذة عن كل شرط من هذه الشروط كل فى مطلب مستقل .

المطلب الأول

الاحـتراف

الاحتراف معناه أن يزاول الشخص نشاطاً يجنى منه ربحاً ويتخذ منه وسيلة للإرتزاق وطريقاً لتكوين نفسه ويستحوذ عليه فى جهده وتفكيره ، وقد انطوى النشاط على المحازفة والمضاربة وامتزج فيه مجهود الشخص برأسماله ، ويتعين لسريان ضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أن يقوم الممول بممارسة النشاط الذى يولد الربح بصفة متكررة ، بحيث يكون هذا العمل حرفة له يكسب منها عيشه وإلا فان الربح الذى ينتج عن العمل لايخضع للضريبة .

وهذا هو ما عناه الشارع حين قرر فى المـادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ (تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية والمتعلقة بالحرف) .

ومن المهن التجارية ما يلزم فيه التكرار الكثير ومنها ما لا يلزم فيه ذلك ، ومنها ما يكتفى بشأنه بعمليات بعيدة الآجال نسبياً ، بل انه يكفى لتوفر الاعتياد القيام بعملية واحدة إذا ما استغرق تنفيذها وقتاً طويلا كما فى حالة عقود التوريد[1] .

---

(١) انظر ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٠٢ .

وتطبيقاً لهذه القواعد قضى بأن المدعى وهو مهندس زراعى إذ باشر إلى جانب مهنته عمليتين تجاريتين فى بورصة القطن ، فان الأرباح الناتجة من هاتين العمليتين لا تخضع للضريبة نظراً لتخلف شرط الاحتراف . كما قضى بعدم خضوع الربح الناتج من تأجير شقة من الباطن مرة واحدة لأن ذلك بمثابة عمل عارض لا يخضع لتلك الضريبة التى تتطلب الاحتراف[١] .

كما قضى بأن امتهان أحد الأشخاص مهنة ما واتخاذها حرفة معتادة له هو من المسائل المتصلة بالوقائع والتى تستقل بتقديرها محكمة الموضوع ، فإذا كانت المحكمة قد استخلصت من وقائع النزاع بأدلة سائغة أن الممول قد امتهن شراء وبيع الأوراق المالية فى البورصة بنية المضاربة للإفادة من فروق الأسعار فان المحكمة لا تكون قد جاوزت سلطتها الموضوعية فى فهم الواقع فى الدعوى[٢] .

عبء إثبات نشاط الممول

إذا نسبت مصلحة الضرائب إلى ممول أنه مارس نشاطاً فانه يجب فى الوقت ذاته أن تقدم الدليل والحجة المؤيدين لوجهة نظرها وذلك استناداً لأمرين أولهما أن مصلحة الضرائب فى هذه الحالة فى مركز الدائن فإذا ادعت بوجود نشاط ما فعليها يقع عبء الإثبات أخذاً بقاعدة أن البينة على من ادعى . والأمر الثانى أن مزاولة النشاط هو فى حقيقته واقعة مادية لا يصعب اثباتها ولا يمكن أن يكون فى مقام هذه الأدلة ورود اخطار من قسم مكافحة التهريب للمأمورية ومحضر أقوال عمدة الناحية دون أدلة تساند هذه الأقوال[٣] .

كما قضى[٤] بأنه يجوز اثبات مزاولة الممول لنشاطه بالقرائن . وإذا كان

---

(١) حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى ١٩٤٦/١٢/٢٣ منشور فى مجموعة الحرف ج ٧ ص ٣٢٩ .

(٢) نقض مدنى ١٩٥٨/٦/٥ مجموعة المكتب الفنى السنة ٩ ص ٥١٥ .

(٣) حكم محكمة استئناف القاهرة فى ١٩٦٣/١/٣١ .

(٤) نقض مدنى ١٩٦١/١٢/٢٧ السنة ١٢ مجموعة المكتب الفنى ص ٨٢٢ .

الحكم المطعون فيه قد استند فى قضائه على أن عدم حصول الطاعن على رخصة لمحله أو قيد اسمه فى مكتب توزيع الأخشاب خلال سنة ١٩٤٧ لا ينفيان حصوله على هذا الصنف من تجار الجملة وأن رواج المنشأة وضخامة مبيعاتها سنة ١٩٤٨ يدل على أنها راسخة القدم فى مزاولة هذا النشاط وأن مصلحة الضرائب قد أخذت الطاعن فى تقدير مبيعاته باقراره فى محضر المناقشة الموقع عليه منه فانه بذلك يكون قد استند فى اثبات مزاولة الطاعن لتجارة الأخشاب الجديدة خلال سنة ١٩٤٧ إلى القرائن التى أوردها وهو طريق جائز قانوناً ، ولم يقدم الطاعن لمحكمة الموضوع دليـــلا ينفى ما ثبت بهذه القرائن التى استمدتها المحكمة من أوراق الدعوى .

وإذا كان ذلك وكان تقدير الدليـــل وكفايته من شأن محكمة الموضوع فان النعى على حكمها بمخالفة قواعد الإثبات يكون غير صحيح وهذه القرائن التى استنبطها الحكم كافية لحمله وتقصيه عن عيب القصور والفساد فى الاستدلال .

كما حكم بأنه « وإذا كان الحكم المطعون فيه استند فى اثبات مباشرة الطاعن لنشاطه من عمليات السمسرة والاستيراد والتصدير إلى القرائن وكان الطاعن لم يقدم لمحكمة الموضوع أى دليل ينفى ما استخلصته من هذه القرائن التى استمدتها من أوراق الدعوى ومستنداتها ، وكان تقدير الأدلة وكفايتها أو عدم كفايتها فى الإقناع من شـــأن محكمة الموضوع متى كان تقديرها لهذه الأدلة لا خروج فيه على ما هو ثابت بأوراق الدعوى فان النعى على حكمها بمخالفة القانون يكون غير سديد[١] .

وإذا كان توافر الاحتراف على النحو السابق بيانه حتما مقضياً للخضوع للضريبة إلا أنه لا يتطلب فى هذا الشأن توافر العلانية أو الأهليـــة أو وجود محل تجارى أو صناعى أو حتى مشروعية الربح الذى يحققه المكلف[٢] .

---

(١) نقض ملفى ٢٢/١٠/١٩٥٩ مجموعة المكتب الفنى السنة ١٠ ص ٥٨١ .

(٢) محمد طه بدوى و حمدى النشار — المرجع السابق ص ٤٤٨ ، ٤٤٩ .

فلا تتطلب العلانية فى ممارسة النشاط ، فقد يزاول البعض أعمالا محظورة قانوناً ويتخذونها حرفة لهم كالإتجار فى العملات الأجنبية فى السوق السوداء ومع ذلك فانهم يخضعون للضريبة .

ولا يتطلب توفر الأهلية أيضا ، فالقانون التجارى إذا كان يشترط فى التاجر أن يكون كامل الأهلية فإن توافر هذا الشرط فى صدد قانون الضرائب ليس ضرورياً ، فلو أن قاصر مارس مهنة تجارية وحقق منها ربحاً فانه يخضع للضريبة لتوافر شرط الاحتراف وهو يكفى حينئذ لفرض الضريبة عليه .

ولا يشترط كذلك وجود محل تجارى ثابت تمارس فيه المهنة التجارية ؛ فلو أن شخصاً زاول عملا تجارياً كحرفة له متنقلا من مكان لاخر ، كما لو كان يباشر عمله من المقاهى فان الربح الذى يحققه من هذا العمل المنتظم يخضع للضريبة . ويصدق هذا مثلا على تجار المخدرات إذ ليس لهم لضرورة محل ثابت .

وأخيراً فإن الخضوع للضريبة لايستلزم أن يكون الربح الذى يحققه التاجر ربحاً مشروعاً ، فقد يتحقق الربح من تجارة أو صناعة غير مشروعة مارسها المكلف كالأرباح التى يحققها المهربون أو الذين يأتون فى ناديهم المنكر من لعب القمار وشرب الخمور . فعلى الرغم من أن الربح هو نتاج كسب غير شريف واثراء غير مشروع إلا أنه فى صدد قانون الضرائب تنبسط علية الضريبة .

وليس معنى ذلك أن المشرع الضريبى يعرف المنكر وينكر المعروف فالشرع الضريبى فى بلد إســلامى لم يعط ولا يعطى ترخيصاً بمزاولة مثل هذه المهن . ولكن إذا فرض وضبط أشخاص يمارسون مثل هذه المهن فإن الخزانة العامة يكون من حقها أن تفرض عليهم الضريبة فضلا عن الجزاءات الجنائية الاخرى كالمصادرة مثلا وتقييد الحرية الشخصية وتطبيق الحد الشرعى .

استثناء : العمولة والسمسرة العارضـة :

إذا كان من المقرر على نحو ما أسلفنا ضرورة توافر شرط الإحتراف فيمن يخضع للضريبة على الأرباح التجارية إلا أن القـانون يستثنى — القيام بأعمال العمولة أو السمسرة العارضـة ، فتفرض الضريبة على هذا النشاط ولو تم لمرة واحدة . ذلك أن أعمال السمسرة ولو كانت عملا واحداً تعتبر عملا تجارياً بطبيعة ومن ثم تفرض عليها الضريبة دون نص خاص ، وقد انتشرت أعمال الوساطة العارضة فى محيط التجارة ، فكثيرون الآن يمارسونها بجانب عملهم الأصلى ويحققون منها أرباحاً وفيرة ، فيكون من العدالة أن يساهموا من جانبهم فى الأعباء العامة للدولة بمدها بالموارد التى تعينها على القيام بواجبها نحو مواطنيها .

المطلب الثـانى

نيـة الكسب

الهدف من مزاولة مهنة من المهن هو اتخاذها سبيلا للعيش وكسب الرزق والغرض من مزاولة المهنة التجارية أو الصناعية هو تحقيق أقصى ربح ممكن .

وعليه فانه إذا كان الهدف من ممارسة المهنة ليس تحقيق الربح أساسا فإن النشاط الذى يمارس الشخص لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية .

وتطبيقا لذلك فان نشاط الجمعيات الخيرية ومؤسسات البر والإحسان والنوادى الرياضية والجمعيات ذات النشاط الأدبى أو الأجتماعى ، كل أولئك لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية لعدم توافر نية الكسب بالنسبة لهذه الأنشطة جميعا .

وتمشيا مع هذه المبادىء الضريبية فقد نص المشرع فى الجمهورية العربية اليمنية على أن يعفى من آداء الضريبة تلك الجماعات التى لا ترضى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو الصحى أو العلمى أو الرياضى أو التربوى م ١٢ ثانيا .

كما نص القانون كذلك على اعفاء المعاهد التعليمية الأهلية من الخضوع لتلك الضريبة فى كل مراحل التعليم .

ولكن إذا قامت احدى الجماعات المذكورة باتخاذ محل تجارى لبيع بعض منتجاتها للجمهور والاستفادة من هذا النشاط فى تنمية مواردها ، فان الضريبة على الأرباح تسرى على النشاط سالف الذكر ، كفتح صيدلية بمعرفة احدى الجمعيات الخيرية أو المستوصفات . أو تخصيص مكتبة لبيع الكتب للجمهور فمثل هذا النشاط يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

المطلب الثالث

مباشرة المهنة على وجه الاستقلال

المقصود بهذا الشرط أن يكون الخاضع للضريبة مستقلا فى مباشرة عمله غير خاضع لغيره ويشتغل لحساب نفسه ، ويستوى بعد ذلك أن يكون الممول منفردا فى عمله أو شريكا مع الغير . فاذا ثبت إن المكلف يباشر نشاطه التجارى لحساب غيره فان الدخل الناتج عن هذا النشاط لا يخضع لضريبة الأرباح وإنما للضريبة على كسب العمل وليس للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وتثور فى العمل صعوبات كثيرة تتعلق بتطبيق هذا الشرط ، إذ توجد حالات يدق فيها وضع الممول ، هل يعتبر شريكا فى العمل والربح فيخضع للضريبة على الأرباح أم هو يعمل لحساب الغير فيخضع لضريبة كسب العمل والمرتبات .

فمثلا هناك حالات يحصل فيها الشخص على إيراد فى صورة عمولة أو نسبة من الأرباح . وهنا تدق التفرقة بين كونه عاملا أو شريكا . ومن المقرر فى هذا الصدد أنه يجب فحص نصوص العقد بدقة . فان كانت صلة المكلف بالمنشأة التجارية التى يرتبط بها ليست صلة أجير بصاحب عمل وإنما شريك فى الربح أو الخسارة أو وكيل بالعمولة فى تصريف المنتجات فان ما يتقاضاه من المنشأة يعتبر ربحا يخضع للضريبة . وبالعكس إذا وجدت علاقة تبعية بين

صاحب الإيراد وبين المنشأة التى يعمل بها خضع النشاط للضريبة على كسب العمل [١] .

وقد قضى تطبيقا لذلك بان صاحب النصيب الذى يشترك فى الربح والخسارة مع انتفاء رابطة التبعية يعتبر شريكا ومن ثم يخضع للضريبة [٢] .

المطلب الرابع

تحقق الربح فى الجمهورية العربية اليمنية

الضرائب النوعية ومن أهمها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى : ضرائب إقليمية ، بمعنى أنها تفرض على الإيرادات التى يحصل عليها أصحابها من نشاطهم داخل إقليم الدولة . أما الأرباح التى يحققها رعايا الدولة خارج إقليم الدولة فلا تنبسط عليها الضريبة .

وعملا بهذا المبدأ نصت المادة (٥) من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م على أنه تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى الجمهورية العربية اليمنية ، وأرباح المكلفين الأجانب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين —

---

(١) قضت محكمة الاسكندرية الإبتدائية بأن أعمال الممثل التجارى الذى يقوم بتوزيع المنتجات لبعض الشركات الأجنبية تعتبر أعمالا تجارية من أعمال الوساطة المنصوص عليها ، ورفضت ما ذهبت إليه محكمة أول درجة من أن عمولة هذا الشخص هى من قبيل كسب المهن مؤسسة حكمها على أن الممول المذكور تاجر كبير يشتغل فى أعمال كبرى وعديدة من تجارة الأقطان وورق السلوفان . وقد ازداد رأسماله زيادة كبيرة وحقق أرباحا طائلة ولم يكن هو الشخص الذى يفرغ أكثر جهده ووقته مستخدما أو أجيرا يتقاضى أجره فى صورة عمولة . حكمها فى ٢٥/٤/٤٩ مجموعة المحرف ج ٤ ص ١٠٦ .

كما قضى من ناحية أخرى بأن وكيل شركة التأمين لا يقوم إلا بعمليات خاصة بالشركة التى يمثل لحسابها فهو لايخرج عن كونه أجيرا فى علاقة الشركة التى يقوم بتمثيلها ، بمحكمة المنيا الإبتدائية فى ١٢/١٠/٥٦ م .

(٢) حكم محكمة الاسكندرية الإبتدائية فى ٩/٥/٥٣ م بمجموعة الجرف ج ٢ ص ٥٣٢ .

الخاضعة للضريبة فى اليمن هى الأرباح الناتجة من مزاولة نشاط تجارى بصفة معتادة فيه .

فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسرى على كل ربح تكون اليمن مصدر النشاط الذى ولده بصرف النظر عن جنسية صاحبه أو موطنه الأصلى .

وبمفهوم المخالفة فان الضريبة على الأرباح لا تسرى على الأرباح التى يجنيها شخص يمنى أو أجنبي يقيم فى اليمن، طالما قد تولدت عن نشاط خارج دولة اليمن .

وتثور صعوبة فى حالة ما إذا كان نشاط الممول المعتاد غير قاصر على دولة اليمن وحدها وإنما هنا وهناك فى اليمن وخارج دولة اليمن ، كما هو الشأن بالنسبة لشركات الملاحة والطيران والشركات متعددة الجنسيات التى تزاول نشاطها فى دول عديدة والتى ازداد عددها فى الآونة الاخيرة .

احتدم الخلاف بين الفقهاء حول هذه المشكلة ، فذهب رأى إلى الأخذ بمعيار المنشأة المستقرة بمعنى كل محل يزاول فيه نشاط تجارى أو صناعى يسير فى أعماله بصورة مستمرة ويكون له كيان شخصى مستقل يخضع للضريبة .

وذهب رأى آخر إلى خضوع نشاط الممول للضريبة فى هذه الحالة إذا كانت له منشأة مشتغلة فى داخل الدولة تباشر نشاطا تجاريا أو صناعيا على وجه الاعتياد سواء كانت هناك منشأة لها كيان محلى أو ليس لها ذلك الكيان .

وقد أخذ القضاء فى مصر بعد تردد بهذا المعيار وتوج ذلك قضاء النقض فى حكمه الصادر فى ٥٤/٤/٢٢ م والذى قرر فيه . . لا يكفى لاعفاء المنشأة من ضريبة الأرباح التجارية ألا يكون لها بمصر مكتب فرعى أو وكيل مفوض عنها متى كانت الأرباح المفروضة عليها الضريبة ناتجة من مزاولتها على وجه الاستمرار والاعتياد نشاطا كملت دورته الاقتصادية فى مصر ولو لم يكن لها كيان محلى قائم بها . إذ لم يرد الشارع ... أن يقتصر فرض الضريبة على المنشآت التجارية والصناعية التى لها أماكن ثابتة تشغلها فى مصر بل قصد أن

يفرضها على نوع معين من الإيرادات المنقولة سواء جاءت نتيجة منشأة بالمعنى الضيق أم نتيجة مزاولة نشاط تجارى أو صناعى على وجه الاعتياد والامتهان[١].

وقد تفادى المشرع الضريبي اليمنى حدوث مثل هذا الخلاف الفقهى فأورد نصا صريحا قرر فيه خضوع المنشآت الأجنبية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن نشاطها فى اليمن الذى ولد ربحا سواء كان للمنشأة كيان محلى ثابت أو لم يكن لها ، ذلك فقررت المادة ٢/٥ ما يلى :

« ولا يقتصر فرض الضريبة على المنشأة الأجنبية التى تعمل فى اليمن ويكون لها كيان مادى ثابت ، سواء كان فرعا أو مكتبا أو توكيلا بل يكفى أن يكون لها نشاط تجارى أو صناعى ملحوظ على وجه الاعتياد فى اليمن ولو لم يكن لها كيان محلى بها » .

وأكدت هذا المبدأ ايضاً المادة (٦) بقولها « تفرض الضريبة باسم المكلف الطبيعى أو الاعتبارى على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى الجمهورية العربية اليمنية » .

متى تعتبر المنشأة اليمنية مشتغلة فى الخارج :

أخذ المشرع الضريبى كما أسلفنا بالنسبة للضريبة الأرباح بمبدأ اقليمية

(١) يرى البعض — ونحن معهم — أن المنشأة الأجنبية التى ليس لها كيان محلى تخضع للضريبة ولو باشرت عملا واحدا (عملية تجارية عرضية) تأسيسا على أن فكرة المنشأة تغنى عن فكرة الاحتراف .

أحمد ثابت عويضة ، المرجع السابق ص ١٩٧٩! . ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢١٣ .

وقد قضى بأن مكاتب الشراء التى تنشئها الشركات الأجنبية فى مصر تخضع للضريبة على الأرباح التجارية حكمها فى ذلك حكم بيوت التصدير بالعمولة وتقدر الأرباح التى يمكن أن تنشأ من نشاطها تقديرا حكميا . وإذ كان الثابت فى الدعوى أن شركة أرامكوا فيما وراء البحار أنشأت فرعا لها فى مصر يتولى شراء البضائع وتوريد العمال وغير ذلك من الخدمات اللازمة لشركاتها .

وأخضعت مصلحة الضرائب هذه العمليات للضريبة على الأرباح التجارية وقدرت أرباحها تقديرا حكميا كما لو كان القائم بها بيتا من بيوت التصدير التى تعمل لحسابها وأقر الحكم المطعون فيه هذا بالنظر فإنه لا يكون قد خالف القانون أو خطأ فى تطبيقة .

(نقض ٢٣/٦/١٩٦٥ ، مجموعة السنة ١٦ ، ص ٧٩٤) .

الضريبة . بمعنى أن المنشآت اليمنية التى تحقق أرباحا من نشاط لها خارج اليمن لا تسرى عليها الضريبة .

ولكن هذا الحكم ليس على اطلاقه إذ يشترط لعدم سريان الضريبة على النشاط الذى تباشره المنشأة خارج الدولة اليمنية أن يكون النشاط صادرا عن منشأة مستقلة عن المنشأة اليمنية .

أما إذا كانت المنشأة الموجودة فى الخارج تابعة أو متصلة بمنشأة موجودة فى اليمن فان أرباحها تخضع بالضرورة لضريبة الأرباح ضمن أرباح المنشأة الموجودة فى اليمن (١) .

وقد عرض على القضاء المصرى نزاع بين مصلحة الضرائب وشركة البوستة الخديوية يتعلق بمدى خضوع أرباح تلك الشركة من وكالاتها فى الخارج للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . فالشركة من جانبها تمسكت بعدم خضوعها للضريبة عن نشاط وكالاتها فى الخارج بينما أصرت مصلحة الضرائب على ضرورة إخضاعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

أما القضاء فقد خلص — إهتداء فى ذلك بما انتهى إليه القضاء فى دول أخرى — إلى أن أى منشأة تعمل فى الملاحة البحرية كشركة البواخر المذكورة مركزها الرئيسى داخل الدولة (أى فى مصر) ولكنها تباشر نشاطا فى الخارج يمكنها أن تتمسك بعدم سريان الضريبة عليها ، ضريبة الأرباح بشرط أن تثبت أنها إنما جنتها من نشاط منشأة مستقلة ومنفصلة عنها فى الخارج .

وإذ تبين من ظروف الدعوى ومن العقود المبرمة بين الشركة المذكورة وبين وكلاء لها مختلفين فى قبرص والسودان وغيرهما أن هؤلاء الوكلاء يلتزمون بتنفيذ جميع التعليمات والأوامر التى يصدرها إليهم الموكل (وهى الشركة) فيما يختص بعملهم ، فان المحكمة تخلص إلى أنه لا يمكن التسليم فى هذه الظروف بأن شركة البواخر تستغل منشأة مستقلة ومنفصلة عنها فى الموانى التى لها وكلاء فيها (٢) .

(١) نقول بهذا الحل قياسيا على ما يقرره بعض الفقه فى مصر فى هذا الصدد انظر د . سيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢١٤ .

(٢) صدر الحكم فى ٢٠/٦/٤٩ م من محكمة الاستئناف المختلطة ، مشار إليه فى مجموعة كمال الجرف ، ج ٤ ، ص ٢٣١ وما بعدها .

الفصل الثالث

وعاء الضريبة

الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية تتمثل فى الربح الصافى الذى يحققه الممول فى ختام السنة المالية ، فعلى أساس نتيجة الحسابات الختامية ، وهى حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر توضع قائمة المركز المالى للمنشأة التجارية أو الصناعية موضحة ما حققه الممول من ربح أو خسارة .

ونبحث تحت هذا العنوان الربح الخاضع للضريبة ثم مبدأ سنوية الأرباح وأخيرا التكاليف التى تخصم من وعاء الضريبة .

المبحث الأول

الربح الخاضع للضريبـة

أولا — مفهوم الربح :

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تفرض إلا على الأرباح السنوية الصافية التى يحققها الممول كما أسلفنا فى بحر السنة المالية التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية ، والسنة المالية لابد أن تكون اثنى عشر شهرا .

وعلى هذا نصت المادة (٨) من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م ما يلى :

« تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة أو فى فترة الإثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية » .

ويستفاد من نص المادة المذكورة أن المشرع الضريبى اليمنى قد رأى تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية على أساس نظرية الإثراء واضعا فى حسبانه كافة الأرباح أو الخسائر التى تنجم عن عمليات الاستغلال العادية والرأسمالية والعرضية التى تباشرها المنشأة .

وإذ كنا بصدد تحديد معنى الربح فاننا نورد فى هذا الصدد الملاحظات التالية : —

أولا : أنه يشترط فى الربح أن يكون قد تحقق فعلا ، فالربح الناتج عن عملية إعادة تقويم أصول المنشأة فى نهاية العام لا يعتبر ربحا حقيقيا بل هو ربح وهمى .

وتطبيقا لذلك قضى بأن ماذهبت إليه مصلحة الضرائب من أن الممول قد حقق أرباحا طائلة من أعمال التهريب وما تدره من أرباح طائلة لا يعدو أن يكون من قبيل الظن استنتجته المصلحة على ما تسمعه أو تقراه فى الصحف من أن أهل العريش دأبوا على التهريب منذ زمن بعيد . فالتهريب كما هو معروف جريمة لا تثبت إلا بحكم جنائى ولا يكفى فيها مجرد القول الخالى من شبهة الدليل فالمصلحة لم تذكر وقائع تهريب معينة ضالع فيها الممول أو ساهم فيها أو عملت عنها تحقيقات معينة أنتهت إلى نتائج معينة [١] .

ثانيا : مفهوم تحقيق الربح ليس معناه استيفاؤه وقبضه فعلا بمعرفة صاحبه بل يكفى فى هذا الصدد أن يكون الربح قد أصبح مستحقا فعلا والمدين به قادر على دفعه ، أخذنا بنظرية الحق الثابت والتى يلتقى حولها أغلب الفقه ، فالإيراد يكون ثابتا ومحققا إذا كان وجوده ومقداره قد صارا مؤكدين إما باتفاق الطرفين أو بحكم القضاء .

وفى هذا الصدد تقول محكمة النقض المصرية فى أحد أحكامها (أن المناط من استحقاق الضريبة على الأرباح التجارية هى نتيجة العمليات التى باشرتها المنشأة على اختلاف أنواعها ، وليس من الضرورة أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا ، وعلى سبيل المثال فاذا كانت المنشأة التجارية منشأة تحترف الاقتراض فانه يدخل فى حساب الضريبة تلك الفوائد المستحقة لها خلال السنة الضريبية ولو لم تقبضها فعلا ، متى كانت لا تعد من الديون المعدومة ، فاذا

---

(١) حكم محكمة استئناف الإسكندرية فى ١٩٥١/٤/١٨ مجموعة الجزء ٦ ص ٣٥٧ .

تحقق انعدامها فى سنة ضريبية تالية عد انعدامها خسارة وحسبت للمنشأة على هذا الوصف) (١) .

ثالثا : إنه لا يشترط فى الربح أن يكون مشروعا يقره القانون ، فلو أن تاجرا حقق أرباحا من تجارة غير شريفة ولا مشروعة كبيع صفقة للمخدرات أو الخمور أو سلعا بأزيد من التسعيرة الجبرية فانه يخضع أيضا للضريبة على الأرباح التجارية .

رابعا : إن المشرع الضريبى لم يتعرض لكل القواعد التفصيلية التى تحكم الوعاء الضريبى سيما ما يتعلق بتحديد الربح ، تاركا ذلك للمبادىء المستقرة التى يجرى عليها العرف التجارى والضريبى واستقر عليها الرأى فى أصول المحاسبة والمراجعة ومن ذلك مثلا :

١ — أنه يجب خصم جميع التكاليف التى تكبدتها المنشأة فى خلال السنة الضريبية المنصرمة بغية الوصول إلى الأرباح الصافية .

٢ — كما تجيز بعض التشريعات الضريبية السماح للمنشأة بتكوين احتياطى من أموالها لمواجهة ما قد يحدث من خسائر (الخسائر المحتملة) على ماهو مقرر فى التشريعين الانجليزى والفرنسى . وإن كان التشريع الضريبى اليمنى على ما سنرى لا يأخذ بهذا الحكم .

وننوه إلى أن المشرع اليمنى قد أصدر فى هذا الصدد القرار الوزارى رقم ٢٨ لسنة ٧٢ م باللائحة التنفيذية والتفسيرية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢م الخاص بضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمعدل بالقرار الوزارى رقم ٧١ لسنة ١٩٧٦ م .

---

(١) نقض مدنى ٢٨/٤/٥٥م السنة ٦ مجموعة المكتب الفنى ص ١٠٥٤ وحكمها أيضا فى ١٣/٥/٦٢م فى الطعن رقم ٣ لسنة ٢٨ ق . وننوه إلى أننا أثناء عملنا فى رئاسة احدى الدوائر بمحكمة الجيزة الإبتدائية قضينا فى عام ٧٦ م ببطلان الفوائد القانونية لمخالفتها للدستور والذى ينص على أن الشريعة الاسلامية هى المصدر الرئيسى للتشريع .

المطلب الثـــانى

ثانيا – أنواع الإيرادات التى تدر الربح

الربح الصافى الذى يخضع للضريبة يأتى من مجموع الإيرادات التى يحصل عليها الممول ، والتى تسمى الإيرادات الاجمالية بعد خصم التكاليف التى يتكبدها الممول فى الحصول على الربح .

والإيرادات الإجمالية تظهر فى الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر – فى ميزانية المنشأة – وتتكون من ثلاثة أنواع من الإيرادات :

١ – الأرباح الإيرادية (الناتجة عن عمليات الاستغلال العادى) .

٢ – الأرباح الرأسمالية .

٣ – الأرباح العرضية .

وفيما يلى نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه الأنواع :

(١) الأرباح الإيرادية

(التى تنتج من عملية الاستغلال العادى)

عمليات الاستغلال العادى يقصد بها العمليات التى تدخل فى النشاط الطبيعى للمنشأة والذى تخصصت فيه ، والأرباح الناتجة من هذه العمليات تسمى أرباح الاستغلال العادى ، ومن الطبيعى أن هذا النشاط يختلف من مهنة إلى أخرى .

والأرباح الناتجة من الاستغلال العادى لمنشأة تجارية تأتى من الفرق بين قيمة مشترياتها خلال العام فضلا عن قيمة البضائع التى كانت موجودة من أول المدة وبين الزيادة فى قيمة المبيعات بالإضافة إلى قيمة البضائع المتبقية فى نهاية المدة وهو مايطلق عليه حساب المتاجرة (١) .

أما أرباح المنشأة الصناعية ، فهى تتحدد بالفرق بين قيمة المشتريات

---

(١) مفهوم الخسارة عكس ذلك تماما .

مضافا إليها قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية أول العام والتكاليف من جهة وبين قيمة المبيعات خلال السنة وقيمة المواد الأولية والسلع المصنعة المتبقية آخر المدة من جهة أخرى ، ويطلق على هذا الحساب حساب التشغيل والمتاجرة .

أما بالنسبة للمنشأة التى تقوم بأعمال الخدمات كالبنوك والشركات كشركات التأمين مثلا فان الأرباح الإيرادية بالنسبة لها تأتى من قيمة الإيرادات الناتجة من تأدية الخدمات ، وهو الفرق بين المبالغ التى تحصلها والمصروفات التى أنفقتها ويطلق على هذا (حساب الإيراد) .

وفى ذلك تنص المادة ٩ من القانون ١١ لسنة ٧٢ م المعدل على أنه (يكون تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرتها الشركة ، والمنشأة ..) .

والقائمون على جباية الضريبة عليهم عبء ثقيل فى التحقق بصدق من حسابات المشتريات والمبيعات : المبيعات على الحساب وبضاعة الجرد على ماهو مفصل فى أصول المحاسبة الضريبية (١) .

(ب) الأرباح الرأسمالية

تتحقق الأرباح أو الخسائر الرأسمالية من بعض العمليات التى تقوم بها المنشأة وليست من النشاط العادى للمنشأة ، ومن ذلك :

١ — بيع الأصول الثابتة للمنشأة .

٢ — اعادة تقويم الأصول الثابتة .

وتعبير (أصول المنشأة) يطلق على كامل ما تستخدمه المنشأة فى الإنتاج كالأرض والأدوات والماكينات .

فقد يحدث أن تقوم المنشأة ببيع بعض أصولها الثابتة كالماكينات مثلا لتستعيض عنها بأخرى مجاراة للتطور ، فإذا زاد الثمن الذى تباع به بعض

(١) محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٠٧ وما بعدها .

تلك الأصول على قيمته الدفترية (ثمن التكلفة بعد خصم الاستهلاكات حتى وقت البيع) كانت الزيادة ربحا رأسماليا ومن ثم يحق فرض الضريبة عليه ولا عبرة فى هذا الصدد — كما تقول محكمة النقض — بأن تكون المنشأة قد استعاضت عن هذا العنصر بآخر ذو كفاية انتاجية أكبر ، فإن ذلك إنما يكون استعمالا للربح بعد تحققه فعلا وخضوعه للضريبة ، وقد كانت وقائع الدعوى فى هذه القضية تتعلق بأحد الممولين وكان صاحب مراكب شراعية ويباشر أعمال النقل إلى الأقطار المجاورة وحقق ربحا عندما باع إحدى المراكب القديمة ثم اشترى أخرى مكانها [١] .

وبالعكس إذا قل ثمن البيع عن القيمة الدفترية اعتبر الفرق خسارة رأسمالية .

وقد نصت على هذا الحكم المادة ٩ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢م بقولها (يكون تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذوات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم وسائر الشركات على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل فى ذلك ما ينتج من بيع أى شىء من الممتلكات سواء فى أثناء قيام الشركة أو عند انتهاء عملها .

أما بالنسبة الحالة الثانية وهى إعادة تقييم أصول المنشأة ، فقد يحدث أن ترتفع قيمة بعض الأصول ارتفاعا كبيرا . نتيجة لارتفاع قيمتها كالأرض مثلا كما لو حدث وأن شق طريق عام مجاور لأرض مملوكة للمنشأة ، وهو ما يؤدى إلى تقوية وتعضيد الوضع المالى للمنشأة [٢] .

والسؤال الذى يطرح نفسه ماهو أثر إعادة تقييم الأصول على هذا النحو ؟ .

يفرق الفقه هنا بين حالتين :

مجرد إعادة تقييم الأصول لإظهار ما آلت إليه قيمتها دون أن يترتب على

---

(١) نقض مدنى ١٢/٢/١٩٥٩ مجموعة المكتب الفنى السنة ١٠ العدد١ رقم ٢٣ .

(٢) محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥١٩ .

ذلك تصرف فيها ، وحينئذ لا يدخل ذلك فى وعاء ضريبة الأرباح . وتطبيقا لذلك فقد قضى بأن (الزيادة التى تطرأ على قيمة أصول المنشأة والتى تظهر عند وضع ميزانيتها السنوية فلا يمكن أن تعتبر ربحا تفرض عليه ضريبة الأرباح التجارية إلا إذا تم بيع هذه الأصول وتحقق الربح فعلا) [١] .

أما إعادة تقييم الأصول لاحداث تغيير أو تعديل فى شخصية المنشأة كانفصال شريك عنها أو انضمام آخر إليها أو اندماج المنشأة فى منشأة أخرى ، فى مثل هذه الحالات تكون ثمة تصرفات قانونية يترتب عليها تصفية المنشأة التجارية الأولى وظهور منشأة جديدة من الناحية القانونية ، فتكون عملية إعادة التقويم بمثابة عملية بيع قد حدث ومن ثم تؤخذ نتيجة هذه العمليات أو فى الحسبان عند تحديد وعاء الضريبة [٢] .

علاوة الإصدار :

تقوم الشركات أحيانا باجراء زيادة فى رأس المال لطرح أسهم جديدة للاكتتاب فيها ولكن بقيمة أكبر من قيمتها الاسمية ويطالب من يرغب الاكتتاب فى تلك الأسهم بدفع علاوة تسمى علاوة الاصدار إلى جانب القيمة الاسمية للسهم .

ويذهب بعض الكتاب — وبحق — إلى أن علاوة الاصدار هذه تعتبر من قبيل الأرباح الرأسمالية ، إذ هى تمثل للشركة ربحا فعليا محققا نشأ من تصرف بينها وبين الغير . وهذه العلاوة لا تضاف إلى رأس المال وإنما تضاف إلى الاحتياطات الرأسمالية التى تستخدم فى تغطية الخسائر الرأسمالية [٣] .

(ج) الأربـــاح العرضية

وهى التى تنتج عن العمليات التى تحدث بصفة عرضية ولم يكن غرض المنشأة الأساسى القيام بها . ومن أهم مصادر هذه الأرباح :

---

(١) حكم محكمة استئناف الإسكندرية فى ١/٢/٨ ٥ م مجموعة الجرف — البدأ ص ٧٥ ٧ .

(٢) نقض ملف ١٩٦٦/٦/١٥ م ، الطعن رقم ٤٣٤ لسنة ٣٠ ق ، مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم ، عمر أبو شادى ص ٤٤ .

(٣) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٢٨٢ .

١ — التعويضات المقبوضة من الغير .

٢ — الاعانات .

٣ — الإيرادات التي تدرها ممتلكات المنشأة .

وهاهي نبذة وجيزة عن كل مصدر من هذه المصادر .

١ — التعويضات المقبوضة من الغير :

فقد يحدث أن تصاب المنشأة ببعض الأضرار نتيجة فعل خاطىء من الغير وحينئذ يكون من حق المنشأة التعويض عن العمل الضار ، فتطالب به ويصبح مستحقا لها وتقبضه فعلا . فما حكم تقاضي هذا التعويض من حيث الضريبة .

من المقرر بالنسبة لهذا التعويض أنه يجب أن يضم إلى وعاء الضريبة على الأرباح التجارية . ومن قبيل ذلك أيضا التعويض الذي يدفع للمنشأة نظير عدم تنفيذ عقد من العقود ، أو التعويض عن تقليد علامة تجارية مملوكة للمنشأة . والتعويض الذي يدفع أحيانا حتى دون حدوث ضرر كالمبالغ التي تدفع من آخر مقابل تنازل الممول عن عقد إيجار مثلا .

٢ — الإعانات :

تقوم الحكومات أحيانا بمد يد العون إلى بعض المنشآت القومية الهامة والتي تضطلع بنشاط تجاري أو صناعي ذا نفع عام سيما عند بدء الحياة التجارية لها من أجل تعضيدها . ومثال هذه الإعانات المبالغ التي تدفع إلى بعض الصحف والمجلات القومية أو الاعانات التي تمنح لشركات الطيران القومية أو شركات الغزل والنسيج حين تلتزم ببيع منتجاتها للجمهور بأسعار زهيدة للتخفيف عن الطبقات الكادحة . فما حكم هذه الاعانات ؟ .

من المقرر أيضا في العرف الضريبي هذه الإعانات تعتبر من قبيل الأرباح العرضية ومن ثم تدخل في وعاء الضريبة على الأرباح التجارية .

٣ — الإيرادات التي تدرها ممتلكات المنشأة :

تمتلك كثير من المنشآت التجارية والصناعية عقارات ومنقولات تدر

أرباحا وفيرة ، ومثال ذلك العقارات المبنية والأراضى الزراعية وبراءات الاختراع والأسهم والسندات . ومثال هذه الإيرادات ما تحصل عليه بعض المنشآت من تأجيرها بعض الأعيان من الباطن أو تأجير حائط مثلا تلصق عليه الاعلانات الكبيرة .

والأصل أن الإيرادات التى تدرها ممتلكات المنشأة التجارية أو الصناعية تخضع للضريبة طالما كانت تدخل فى مجموع أصول المنشأة . ولكن قد يحدث أن تكون بعض مصادر الإيرادات خاضعة لضريبة من نوع آخر ، كالضريبة على إيرادات القيم المنقولة أو الضريبة العقارية . وفى هذه الحالة) تخضع هذه الإيرادات للضريبة النوعية المقررة .

ولكن إذا كانت هذه الإيرادات لاتخضع لأى ضريبة نوعية فانها تدخل حتما ضمن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

هذه بعض الحالات على سبيل المثال للأرباح العرضية التى تحققها بعض المنشآت التجارية أو الصناعية ، ويمكن أن توجد صور أخرى تحقق فيها تلك المنشآت إيرادات فرعية بمناسبة مباشرة نشاطها تخضع للضريبة على على الأرباح التجارية والصناعية (١) .

---

(١) ومثال ذلك استخدام الشركة لجزء من أموالها فى مضاربات البورصة أو الحصول على إيراد من إعادة تأجير عقار سبق لها استئجاره ، أو أرباح تحصل عليها من فروق عمليات الصرف الأجنبى.

وهناك حالات عدة توردها مؤلفات التشريع الضريبى منها : —

١ — شراء الشركة لاسهم أو سندات أقل من قيمتها الاسمية .

٢ — التأمين على حياة أحد الشركاء ، فقد تؤمن الشركة على حياة أحد الشركاء وحينئذ فان الغرض من التأمين توقى الشركة لبعض المخاطر التى تهددها عند وفاة أحد الشركاء سيما إذا كان له سمعة واعتبار يدعمان الشركة ، فحينئذ يعتبر مبلغ التأمين الذى تقبضه الشركة بمثابة إيراد يتصل بنشاط الشركة فيخضع للضريبة على الأرباح .

المطلب الثـــالث

مبـــدأ سنوية الأرباح

أسلفنا القول فى خصائص ضريبة الأرباح أنها ضريبة سنوية ، فالأرباح الخاضعة للضريبة هى الأرباح التى يحققها الممول فى خلال سنة كاملة أى اثنى عشر شهرا .

فلا تفرض هذه الضريبة لمجرد أن يحقق الممول ربحا من أعماله أو على الربح بمجرد تحققه ولو كان طائلا وانما يجب التريث لمعرفة كل أرباح الممول من كافة أوجه نشاطه خلال سنة كاملة .

وقد نصت على هذا المبدأ المادة الثامنة بقولها (تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة أو فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية) .

ومعظم الشراح متفقون على أن تجرى محاسبة الممول على أساس السنة التجارية المتداخلة التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية وليست السنة الميلادية كما قد يتوهم البعض ، وتفرض الضريبة على هذا النحو حتى ولو لم يكن لدى الممول حسابات منتظمة ، فكثيرا ما تستدعى طبيعة عمل الممول والظروف الموسمية المحاسبة على أساس السنة المتداخلة وليست السنة الميلادية (١) .

وتطبيقا لذلك حكم بأنه لما كانت تجارة الأقطان يبدأ موسمها فى أخريات السنة التقويمية وينتهى فى أوائل السنة التالية لها ، وكانت الميزانية توضع فى نهاية ذلك الموسم فإن الأرباح الناتجة منها والتى تربط عليها الضريبة هى التى تتحقق فى نهاية الموسم .

ولما كانت أرباح سنة ١٩٤٦ — ١٩٤٧ تتحقق فى سنة ١٩٤٧ فان تلك السنة تعتبر هى السنة الضريبية بالنسبة لهذا النوع من النشاط (٢) .

---

(١) راجع السيد عبد المولى ، المرجع السابق .

(٢) نقض مدنى ٢٧/١٢/١٩٥٦ الطعن رقم ١٦٨ لسنة ٢٣ ق .

ولا يغير من ذلك أى من المحاسبة على أساس السنة المتداخلة أن يكون الممول مالكا لمنشآت عديدة تختلف نهاية سنواتها المالية عن بعض ، فالضريبة تفرض على مجموع أرباحه التى يحققها من مختلف أوجه نشاطه تلك .

استثناءات :

توجد استثناءات عدة على مبدأ سنوية الأرباح بعضها نص عليها المشرع والبعض الآخر تقضى به الأصول المحاسبية المرعية .

(ا) استثناءات تقضى بها الأصول المحاسبية :

وهذه لن نفصل فيها القول وإنما هى توجز فى إنه يجوز محاسبة الممول عن جزء من السنة المالية وليس عن سنة كاملة فى أحوال عديدة منها :

المدة التجارية الأولى للمنشأة ، تغيير المنشأة للسنة المالية ، وأخيرا الحالة التى تبدأ فيها المنشأة بامساك حسابات منتظمة أثناء السنة المالية .

(ب) استثناءات تشريعية :

الاستثناءات التى أوردها المشرع على مبدأ سنوية الأرباح تنحصر فى أمور ثلاثة :

أولا — توقف المنشأة عن العمل .

ثانيا — التنازل عن المنشأة .

ثالثا — العمولة والسمسرة العارضتين .

هذا وقد سبق بحث حالة العمولة والسمسرة العارضة ومن ثم بقى أن نبحث عن حالتى التوقف والتنازل .

١ — حالة توقف المنشأة عن العمل :

نصت المادة ٣٤ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م على أنه (إذا وقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه وقوفا كليا أو جزئيا فتحصل الضريبة على الأرباح لغاية التاريخ الذى انتهت فيه التصفية .

ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على المكلف فى بحر ستين يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل (حتى ولو كان التوقيف لسبب خارج عن ارادته (أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة والالتزام بدفع الضريبة عن سنة كاملة) .

ويستلزم الأمر أن نحدد معنى التوقف وأثر هذا التوقف بالنسبة لضريبة الأرباح :

معنى التوقف :

التوقف على نوعين : الكلى ومعناه أن تنقطع المنشأة (أو الممول) عن مباشرة النشاط الذى كانت يقوم به ، فتنقطع عن العمل تماما وبنية عدم استئناف النشاط وهو ما يجعل المنشأة مهيأة لحالة التصفية .

أما التوقف الجزئى : فهو الانقطاع عن العمل لفترة معينة للدواعى السفر مثلا أو مرض صاحب المنشأة أو وقف استيراد الوار دات الأجنبية التى كان يعتمد عليها . ولكن لا يعتبر من قبيل التوقف الجزئى أن تكف المنشأة عن الاتجار فى صنف من الأصناف التى كانت تتجر فيها .

والتاريخ الذى يعتد به رسميا للتوقف عن النشاط يبتدىء من الوقت الذى تكف فيه المنشأة عن العمل .

تصفية المنشأة : إذا كانت هناك تصفية اختيارية أو اجبارية فان فترة التصفية لا تعتبر توقفا عن العمل وإنما يعتبر التوقف عن العمل فى هذه الحالة هو تاريخ انتهاء تلك التصفية . وهذا هو ماقررته محكمة النقض من أن فترة تصفية المنشأة هى فترة عمل ومن ثم يخضع النشاط فيها للضريبة المستحقة(١) .

وتعتبر وفاة الممول فى حكم التوقف عن العمل إذا لم يقم الورثة بمتابعة نشاط مورثهم ، فلا يحاسبون حينئذ إلا عن فترة السنة حتى تاريخ التوقف .

---

(١) نقض مدنى ١٩٧٩/٢/٢٠ الطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٣٩ ق .

أثر التوقف :

يترتب على التوقف أن تحصل الضريبة على الأرباح لا عن سنة كاملة اثنى عشر شهرا وإنما فقط عن المدة التى مضت من السنة حتى تاريخ التوقف.

ويشترط القانون للاستفادة من المحاسبة الجزئية فى حالة التوقف أن يقوم الممول أو من يحل محله (كالورثة فى حالة الوفاه) بابلاغ مصلحة الضرائب بحدوث التوقف عن العمل والتاريخ الذى توقفت فيه ، وكان هذا الابلاغ يتم أصلا فى موعده السنوى المقرر . هذا فضلا عن إن الابلاغ لابد أن يكون مشفوعا بالمستندات اللازمة لتصفية الضريبة . وذلك لتمكين مصلحة الضرائب من تحصيل مستحقاتها لدى الممول فى حينه قبل أن يتمكن من تبديد أمواله والتهرب من دفع الضريبة .

وقد رتب المشرع جزاءا قاسيا على عدم الإبلاغ ، ذو شقين :

أولا — ما تنص عليه المادة (٣٤) سالفة الذكر وهو التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة [١] .

ثانيا — جزاء جنائى ، وهو عقاب ذلك الممول المهمل بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ الف ريال .

ونرى أن الجزاء الجنائى هو جزاء غير كاف بالمرة لحمل الممولين على الالتزام بأحكام القانون فى هذا الصدد سيما بالنسبة لفئات الممولين الذين يحققون أرباحا طائلة فى فترات معينة من السنة تمثل بالنسبة لهم موسم رواج لهم ، ثم يتوقفون بعدها عن العمل بنية استئناف نشاطهم فى السنة التالية عند بداية موسم رواجهم التالى .

٢ — التنازل عن المنشأة للغير :

---

(١) قضى بأن عدم التبليغ عن توقف المنشأ وعدم تقديم الوثائق والبيانات لتصفية الضريبة فى الميعاد القانونى . أثره . التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة . ولا عبرة بأسباب التوقف ودواعيه .

(نقض مدنى ١٩٧٩/٢/٢٠ الطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٣٩ ق) .

معنى التنازل :

التنازل عن المنشأة معناه انتقال ملكية المنشأة كلها أو بعضها من الممول إلى آخر لبيع أو هبة أو قسمة . ولذلك فان انضمام المنشأة إلى منشأة أخرى أو استقلال أحد الشركاء بالمحل التجارى أو المنشأة بوجه عام يدخل فى معنى التنازل (١) .

والتنازل الكلى يقصد به انتقال جميع مقومات المنشأة من يد إلى يد ، أما التنازل الجزئى فيكون مقصورا على جزء من هذه المقومات مع صلاحية المنشأة للاستمرار فى نشاطها ، كبيع الاسم التجارى للغير مثلا أو التنازل عن حق احتكار ممنوح للمنشأة فى صناعة بعض المنتجات .

وفى هذا الصدد نص القانون فى المادة ٣٥ على ما يلى : —

التنازل عن كل أو بعض المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم التوقف عن العمل وتطبق عليه أحكام المادة ٣٤ من القانون .

ويجب على المتنازل والمتنازل له تبليغ مصلحة الضرائب عن هذا التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله ، ويكون كل من المتنازل والمتنازل له مسئولا بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشأة المتنازل عنها فى تاريخ التنازل .

ويكون للمتنازل له أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها .

وعلى مصلحة الضرائب أن توافيه بالبيان المذكور فى مدى ستين يوما من تاريخ الطلب . ويكون التضامن المنصوص عليه فى هذه المادة قاصرا على المبالغ الواردة فى هذا البيان . وذلك بغير مساس بحق المصلحة قبل المتنازل ، فاذا لم تخطر المصلحة المتنازل له فى مدى المدة المذكورة بالمستحق لها برئت ذمة المتنازل له من كل مسئولية) .

(١) حكم محكمة الاسكندرية الإبتدائية فى ١٢/١٢/١٩٨٥ م ، مشار إليه فى مجموعة الجرف ، ج ٨ ، ص ٤٢١ .

والتاريخ الذى يعتد به للتنازل هو تاريخ انتقال المنشأة إلى ذمة المتنازل إليه ، وعلى ذلك يدخل فى حساب الضريبة على المتنازل نتائج عمليات الفترة التى تستمر حتى تصفية المنشأة إن حدثت عملية تصفية ، فتاريخ انتهاء التصفية يعتبر هو التاريخ الذى تؤول إليه المنشأة إلى المتنازل إليه .

ألـــره :

يترتب على التنازل عن المنشأة كلها أو بعضها ما يترتب على التوقف بمعنى أن المكلف يحاسب ضريبيا فقط حتى تاريخ التنازل وليس عن سنة سنة ضريبية كاملة كما هو الأصل فى المحاسبة الضريبية عن ضريبة الأرباح .

على إن القانون قد اشترط لأعمال هذا الحكم أن يقوم كل من الطرفين المتنازل والمتنازل إليه فى بحر ستين يوما بابلاغ مصلحة الضرائب بالتنازل الذى تم وإلا يكون المتنازل ملتزما بدفع الضريبة عن سنة كاملة .

وفضلا عن هذا الجزاء فان المتنازل يعرض نفسه لجزاء جنائى هو مانصت عليه المادة ٤١ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م وهو دفع غرامة لا تزيد على ٥٠٠ ريال ، كما يحكم بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف الغرامة فى حالة العودة خلال ثلاث سنوات .

المسئولية التضامنية :

للحيولة دون التهرب من الضريبة ، وحتى لا يتخذ التنازل عن المنشأة وسيلة لضياع حقوق الخزانة العامة ، تتقرر مسئولية المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل عن كافة الضرائب والرسوم التى تستحق على المنشأة حتى تاريخ حصول التنازل ، لا عن السنة الضريبية المنصرمة وحدها وإنما أيضا عن كل الضرائب والرسوم التى تكون مستحقة على المنشأة والتى لم يتم التخالص بشأنها [1] . م ٣٥ سالفة الذكر .

---

(١) يلاحظ إن حدود مسئولية المتنازل إليه عن الضريبة يكون فقط بالنسبة للضرائب التى تكون مستحقة على المنشأة ، أما الضرائب التى تكون مستحقة لديها وتكون ملزمة بحجزها عند المنبع كالضريبة على مرتبات العمال (كسب العمل) مثلا يكون المتنازل إليه مسئولا عنها .

راجع محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٦٠١ .

وقد أوجب القانون على نحو ما أسلفنا على المتنازل له الذى آلت إليه ملكية المنشأة ابلاغ مصلحة الضرائب عن التنازل له خلال ستين يوما من حصوله . ومن ناحية أخرى ألزم القانون مصلحة الضرائب اخطار المتنازل إليه — إن هو طلب — بالضرائب التى يكون مستحقة على المنشأة المتنازل عنها وذلك فى خلال ستين يوما من تقديم طلبه . فاذا لم ينظر فى بحر المدة المذكورة بالمستحق برئت ذمته تماما من المسئولية .

هذا ولم يشترط القانون هنا شكلا معينا للابلاغ عن واقعة التنازل فيمكن أن تم على أية صورة .

ومما هو جدير بالذكر إن المسئولية التضامنية عن سداد الضريبة التى تقع على عاتق المتنازل إليه لا تحول دون رجوعه على المتنازل له بما يكون قد سدده عنه من ضرائب ، إذا الأخير هو المسئول الأول والمدين الأصلى بدين الضريبة وعليه ابتداءا يقع عبء سدادها [١] .

المطلب الرابع

مبدأ استقلال السنوات الضريبية

الحديث عن مبدأ سنوية الأرباح يجر إلى الحديث عن مبدأ آخر يعتبر متمما له ألا وهو مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

ومضمون هذا المبدأ أن كل سنة مالية ضريبية للمنشأة تخضع أرباحها للضريبة تعتبر مستقلة عن أى سنة مالية أخرى . أى أنه يجرى تقدير أرباح كل عام على حدة . فلا صلة بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى لاحقة عليها أو سابقة لها ، فلكل سنة ضريبية ظروفها المستقلة [٢] .

---

(١) نقض مدنى ١٨/٥/١٩٦٦ م السنة ١٧ الطعن رقم ٤٩١ لسنة ٣٠ ق .

(٢) قضى فى هذا الصدد بأن تضامن المتنازل والمتنازل له فى المسئولية عما استحقت من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل مقصور على طرفى التنازل وحدهما ولا يتعداهما إلى المتنازلين والمتنازل إليهم المتعاقبين ، فالتضامن لا يفترض ولا يؤخذ فيه بالظن .

(الطعن بالنقض رقم ٣٢٧ لسنة ٢٨ ق — جلسة ١٩/٦/١٩٦٣) .

وتطبيقا لهذا المبدأ فانه إذا كانت مصلحة الضرائب قد اتفقت مع الممول على تقدير الأرباح بنسبة معينة ، فلا يكون لهذا الاتفاق تأثير ما على سنوات أخرى لم يتم الاتفاق بشأنها على شيء بل ومن حق كل من الطرفين الضرائب والممول الخروج على هذا التقدير .

وكنتيجة لهذا المبدأ أيضـــا فان الحكم الذى يفصل فى نزاع بين الضرائب والممول فى مسألة معينة كانت مثار نزاع بينهما عن سنة مالية معينة لا يكون له حجية بين ذات الخصوم إذا ثار النزاع بين الخصمين عن أرباح سنة أخرى .

كما أنه من المقرر إنه لا يجوز الاحتجاج بسلامة دفاتر كانت صحيحة فى سنة مالية معينة عن سنة مالية لاحقة عليها ، فلكل سنة ضريبية استقلالها (١) .

على أننا سنجد بعض الاستثناءات على هذا المبدأ على ما سنرى عند دراسة الربط الحكمى .

المبحث الثانى

التكاليف التى تخصم من الأرباح الإجمالية

الأرباح التى تفرض عليها الضريبة هى الأرباح الصافية كما أسلفنا وليست الأرباح الإجمالية . ولا يتم تحديد الربح الصافى إلا بعد استنزال التكاليف التى انفقت فى سبيل الحصول على الربح (٢) .

---

(١) انظر ، عاطف صدقى ، التشريع الضريبى المصرى لسنة ١٩٧٠ ، ص ٢٠٧ السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٥٥ .

(٢) هناك نظريتان لتحديد الربح الصافى ، الأولى وتسمى نظرية « حساب الاستغلال » فيكون الربح الصافى هو الفرق بين إيرادات عملية المتاجرة والاستغلال العادية وبين تكاليف ذلك الاستغلال . والثانية تسمى نظرية « الميزانية » . فالربح الصافى هو الفرق بين فائض أصول المنشأة على خصومها فى بداية المدة من جهة وبين فائض أصول المنشأة على خصومها فى نهاية المدة . فالربح الصافى وفقا للنظرية الثانية لا يقتصر على أرباح عمليات الاستغلال العادى فقط بل يشمل كذلك الزيادة فى الأصول الرأسمالية ، ومن آثار هذه النظرية أن الضريبة يمكن أن تسرى على أرباح لم تقم المنشأة بتحقيقها فعلا وإنما ظهرت من الناحية المحاسبية نتيجة لزيادة قيمة كل أو بعض الأصول عند اعادة تقييمها كما يحدث عند انفصال شريك وتغير شخصية المنشأة .

راجع السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٧٣ ، ٢٧٤ . وانظر نقض مدنى ١٥/٦/١٩٦٦ السنة ١٧ الطعن رقم ٤٣٤ لسنة ٣٠ ق .

ويتطلب البحث منا أن نعالج معنى التكليف وشروطه ثم نبين أهم أنواع التكاليف واجبة الخصم .

المطلب الأول

مفهوم التكاليف وشروطها القانونية

أولا — مفهوم التكاليف :

توجد تعريفات فقهية عديدة للتكاليف ، فهناك من يعرفها بأنها المبالغ التى تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح .

وقد انتقد هذا الرأى بأنه يضيق من نطاق التكاليف فيجعلها مقصورة على مايلزم فقط لإنتاج الربح ، مع أن هناك من التكاليف ما لا يدخل فى معنى إنتاج الربح كالخسائر ومع ذلك تعتبر من التكاليف ..

وذهب فريق آخر إلى تعريف التكاليف بأنها كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق فى سبيل مصلحتها حتى ولو لم تكن موجهة للحصول على الربح •

وقد أخذ على هذا الاتجاه بأنه يوسع من معنى التكاليف توسعة تجحف بالخزانة العامة وتضعف الحصيلة الضريبية .

ونرى مع آخرين بأن ما يعتبر تكليفا على الربح هو ما ينفقه الممول ويتصل بمباشرة المهنة ويكون لازما لاستثمارات المنشأة والحصول على الربح دون مبالغة أو إسراف (١) .

الشروط القانونية الواجب توافرها فى التكاليف (٢) :

هناك شروط استقر عليها الأمر فى عرف التشريع الضريبى فى التكاليف يوجزها الفقه فيما يلى : —

---

(١) انظر كمال الجرف ج ٦ ، المبدأ ٨٣٥ .

(٢) على سبيل المثال عبد الحفيظ عبد ، المرجع السابق ص ١٣٣ وما بعدها ، السيد عبد المولى المرجع السابق ص ٢٨٦ وما بعدها . وقد ورد باللائحة التنفيذية والتفسيرية للقانون =

١ — كون النفقة مؤكدة وحقيقية .

٢ — كون النفقة مرتبطة بنشاط المنشأة .

٣ — كون النفقة من نفقات الاستغلال العامة وليست من المصروفات الرأسمالية، وفيما يلي نبذة وجيزة عن كل من هذه الشروط .

١ — كون النفقة حقيقية ومؤكدة :

بمعنى إلا تكون احتمالية ، وأن تكون قد انفقت فعلا وتحملها الممول فأصبحت تكليفا حقيقيا على الدخل . وهذا يتفق مع ماذهب إليه القانون من منع الشركات والمنشآت من خصم احتياطى خاص من مجموع الأرباح الأرباح لمواجهة خسارة محتملة لم تحدث بعد .

— الضرائب أنه يعد من المعايير الأساسية فى قبول النفقة بتحميلها على الأرباح السنوية ، أو عدم قبولها ما يلى : —

١ — تكون النفقة ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها للحصول على الربح والمحافظة عليه حسب طبيعة ونوع الاستغلال الذى تمارسه المنشأة ، فلا تقبل مثلا النفقات الشخصية لصاحب المنشأة أو لاسرته مما ليس له علاقة باستغلال تلك المنشأة .

٢ — أن تترتب النفقة بصورة أكيدة ونهائية على عاتق المنشأة فلا تقبل فى باب النفقات الاحتياطية المدخرة لمواجهة مخاطر محتملة الوقوع .

٣ — ألا تضيف النفقة أى زيادة رأسمالية إلى أصول المنشأة أو لا تؤدى إلى زيادة هذه الأصول ذاتها ، فشراء جزء هام لاحدى آلات المنشأة مثلا يعتبر من قبيل الزيادة الرأسمالية للاصول المذكورة بعكس قطع التبديل البسيطة ، وكذلك دفع (بدل فروع) للمحل التجارى لا يعد نفقة قابلة للخصم لأن البدل المذكور هو فى حد ذاته من أصول المنشأة غير العينية (المعنوية) .

٤ — أن تكون النفقة ضمن الحدود المعقولة حسب العرف التجارى لكل من أنواع الاستثمارات بما لا يخرج عن قواعد الإدارة الصحيحة للمحافظة على الربح فالمبالغة فى النفقات العامة بشكل بارز عن الحد المألوف لا يقبل إلا ضمن الحدود المتعارف عليها كالزيادة فى بدلات الإيجار أو ارتفاع بعض النفقات عما جرى عليه العرف .

٥ — أن تؤيد النفقة بالمستندات والوثائق المثبتة ، فعدم توفر الوثائق المذكورة لطبيعة ومقدار النفقات ومدى علاقتها بالعمل التجارى يؤدى بشكل عام إلى رفض قبولها .

ويمكن بالنسبة لبعض النفقات ذات الطبيعة الخاصة الاستغناء عن الوثائق المذكورة لصعوبة الحصول عليها أو لاستقرار العرف على عدم الحصول عليها كأجور الحمالين أو بعض النفقات السفرية النثرية وما شابه ذلك .

ولا يشترط بعد ذلك أن تكون النفقة ثابتة فى مستندات ، فالمستندات ليست إلا وسيلة للإثبات . فاذا تحقق الفاحص من أوجه انفاق معينة وجب خصمها ولو لم يكن بيد الممول مستندات تحصل عليها ، وقد يحدث أن يكون قد حصل عليها ولكن فقدت منه بعد ذلك كنفقات الإقامة فى الفنادق ، ومبالغ الإكراميات ونفقات الانتقال من بلد أو من مكان إلى مكان .

٢ — ارتباط النفقة بنشاط الممول :

فالنفقات التى تعد تكليفا على الدخل هى النفقات التى تتصل بمهنة الممول وممارسة نشاطه على أى وجه كالإيجار الذى يدفع للعقار الذى تستغله المنشأة وأجور العمال ومصاريف الصيانه .

أما المبالغ التى لا تتصل بمباشرة مهنته فلا تعد تكليفا على الدخل وبالتالى لا تخصم من وعاء الضريبة كإيجار المسكن وأجور الخدم فى المنزل وتليفون المسكن .

وإذا كانت النفقة التى انفقها الممول يتصل جزء منها بمباشرة نشاطه وجزء منها بحياته الخاصة كنفقات سيارة يملكها مثلا فلا تخصم من نفقاتها كتكليف على الربح إلا ذلك الجزء الذى يتصل بنشاط الممول .

٣ — أن تكون النفقة من نفقات الاستغلال العادية :

فالنفقات التى يتكبدها الممول للحصول على الربح هى النفقات التى يضطر إليها لمباشرة نشاطه العادى والاستمرار فيه ، وهو ما يسمى بنفقات الاستغلال العادية كمصاريف الصيانة والنقل . فاذا كانت النفقة التى انفقت من أجل زيادة القوة الانتاجية للمنشأة فانها حينئذ تعد من قبيل المصروفات الرأسمالية ، وهى المصروفات التى لا يقتصر نفعها على السنة التى أنفقت فيها بل يمتد ذلك النفع للسنوات التالية أيضا .

فيكون من الطبيعى ألا تحمل بها السنة التى انفقت فيها وإنما توزع تلك المصروفات كنفقات على السنوات التى تليها وتجلب نفعا فيها .

على أن هذه القاعدة قد ترد عليها بعض الاستثناءات البسيطة كخصم قيمة الأثاث والآلات الكاتبة والحاسبة فى المنشآت الضخمة واعتبارها من نفقات الاستغلال العادية بدلا من اجراء استهلاك سنوى متعدد لها .

إذا توافرت الشروط السابقة وجب خصم المبالغ التى أنفقتها الممول فى سبيل الحصول على الربح وفى سبيل استمرار نشاطه باعتبارها أعباءا مالية تكبدها فعلا .

ومن المقرر فى العرف الضريبى أن هذه النفقات تخصم من وعاء الضريبة حتى ولو كانت أصلا نفقات غير مشروعة .

هذا فى نظم التشريع الضريبى ، ولكن فى الدولة الاسلامية يجب الا تخصم سوى النفقات المشروعة وحدها ، سيما إذا كانت الدولة الإسلامية دولة ذات دستور نص فيه على أن الشريعة الاسلامية هى المصدر الرئيسى للقوانين .

المطلب الثانى

أهم التكاليف التى تخصم من وعاء الضريبة

التشريع الضريبى عادة لايحدد على سبيل الحصر كل التكاليف الواجب خصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ، فذلك أمر متعذر عملا ، وإنما هو فقط يورد أهم أنواع التكاليف واجبة الخصم . وبوجه عام فان القواعد التى تحكم التكالف هى القواعد المرعية فى أصول المحاسبة الضريبية والتى يجرى بها العرف ولكن تحت رقابة القضاء وهو يسترشد فى هذا الصدد بآراء أهل الخبرة .

وقد ورد النص على التكاليف واجبة الخصم فى المادة التاسعة من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ المعدل والتى قررت ما يلى : —

« .... ولتحديد الأرباح الصافية فى حالة المحاسبة على أساس الأرباح الحقيقية يراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لانتاج الربح والمحافظة عليه كما يلى : —

١ — قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت تلك العقارات مملوكة لها أم مستأجرة وفى الحالات التى تكون العبرة القيمة التأجيرية للمثل التى تتخذ أساسا لربط ضريبة العقارات .

٢ — الاستهلاكات الحقيقية المألوفة للأصول الثابتة بحسب عادات وطبيعة كل نوع من أنواع التجارة والصناعة والعمل وتحدد نسبة هذه الاستهلاكات وشروطها بقرار من وزير الخزانة على أساس ما يجرى عليه العمل والعرف وما يتلاءم مع طبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ — الضرائب والرسوم التى تدفعها المنشأة ماعدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون .

٤ — زكاة الباطن التى يدفعها المكلف عن أموال تجارته فقط .

٥ — التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة والتى يكون مركزها (الجمهورية العربية اليمنية) ويشترط ألا تتجاوز قيمتها ٥ ٪ من صافى الربح .

ويعتبر فى حكم التكاليف التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجيء أو للحكومة أو الجيش اليمنى أو للمدارس والمستشفيات الحكومية أيا كان مقدارها بشرط أن يثبت أنها دفعت مقابل إيصالات رسمية .

٦ — المرتبات والأجور وكذا المبالغ المدفوعة فعلا لموظفى المنشآت عند ترك الخدمة أو المحتجزة فى حساب مستقل لمقابلة سداد تعويضات ترك الخدمة أو لأسرهم عند الوفاة وفقا للقانون أو لنص عقد العمل أيهما أصلح للموظف .

٧ — مصاريف سفر صاحب المنشأة إلى الخارج بعد التأكد من جدية صرفها طبقا واتصالها المباشر الوثيق بعمل المنشأة .

٨ — الديون المعدومة والمتعلقة بالتجارة متى أصبحت خسارة محققة وثبت بالدليل القاطع استحالة تحصيلها .

٩ — الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة أو اختلاس متى ثبتت جديتها وأنه لم يرد إليه فعلا ما يقابلها .

١٠ — العوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير فى سبيل العمل .

١١ — النفقات العامة المألوفة الأخرى .

وفيما يلى نبذة وجيزة عن كل نوع من أنواع التكاليف المذكورة فى النص التشريعى .

١ — إيجارات العقارات :

فى مقدمة التكاليف التى تخصم من الأرباح الإجمالية الإيجارات التى تدفع عن العقارات التى تستأجرها المنشأة . وتخصم القيمة الإيجارية للعقار الذى تستغله المنشأة ولو كان العقار مملوكا لصاحب المنشأة ، فقد سوى المشرع بين العقار المستأجر من الغير والعقار المملوك المنشأة فى وجوب خصم القيمة الإيجارية العقار واعتبارها من قبيل التكاليف التى تخصم من وعاء الضريبة .

ولا عجب فى خصم قيمة إيجار العقار ولو كان مملوكا للمنشأة ، لأن هذا العقار يخضع لضريبة أخرى وهى الضريبة على العقارات المبنية ، ومن ثم يكون من العدالة ولتلافى الإزدواج الضريبى خصم قيمة إيجار العقار . بل أنه يخصم أيضا قيمة استهلاكه ومصاريف صيانته مراعاة للإعتبارات المذكورة .

وتتحدد القيمة الإيجارية للعقار أما وفقا لعقد الإيجار (ما لم يكن مبالغا فيها) أو بأجره المثل .

وليست العبرة كما ذهب القضاء بالأجرة التى يكون الممول قد قدرها لمحله عند مناقشة رجال الضرائب أو تلك التى يكون قد ذكرها فى عقد الإيجار الصادر منه شريكه فى المؤسسة [١] .

ومن ناحية أخرى يجوز الفقه أيضا لمالك العقار الشاغل له بمنشآته حق خصم مصاريف صيانة العقار وترميمه والمحافظة عليه بجانب خصم القيمة الايجارية حتى يتساوى مع الممول المستأجر لمحل له ، هو حكم عادل .

(١) استئناف القاهرة فى ١٣/٦/١٩٥٢ مشار إليه فى مؤلف كامل بدوى ص ٢٢٠ .

وفى حالة ما إذا كانت المنشأة تملك المبانى دون الأرض ، فتحدد القيمة الإيجارية للمبانى دون الأرض ، وتعتبر أجرة الأرض تكليفا بدورها على الربح تخصم بجانب القيمة الإيجارية للمبنى [١] من الأرباح الإجمالية .

٢ — الاستهلاكات :

الأصول الثابتة لأى منشأة تجارية أو صناعية عادة ما يطرأ عليها نقص تدريجى فى قيمتها ، بل أنها قد تصبح بعد مدة من الزمن ولا قيمة لها فى ادرار الربح ويعزى ذلك إلى طول مدة الاستعمال ومرور الزمن عليه والذى يصيبها بما يشبه الشيخوخة ، فضلا عن ظهور المخترعات الحديثة والآلات المبتكرة .

فهذا النقص الذى يعترى تلك الأصول هو بمثابة خسارة تلحق بها ومن ثم يجب استنزالها وخصمها من وعاء الضريبة على الأرباح وهو ما يطلق عليه « خصم الاستهلاكات » والذى يجرى طبقا للعرف وظروف كل مهنة .

ويشترط فى الاستهلاكات الواجب خصمها أن تكون استهلاكات حقيقية بمعنى أنها تمثل نقصا فعليا طرأ على الأصول الثابتة للمنشأة أصابها بالذبول والأفول وهو أمر يختلف — كما ينص القانون — بحسب طبيعة كل نوع من أنواع النشاط التجارى أو الصناعى .

هذا وقد حمل القانون وزير الخزانة عبء اصدار قرار منه يحدد فيه نسب هذه الاستهلاكات .

وهناك طرق عديدة يجرى بها العرف لإجراء تلك الاستهلاكات [٢] . ومن المقرر فى هذا الصدد أن من حق الممول أن يتبع الطريقة التى تتناسب مع طبيعة أصوله الثابتة شريطة أن يستمر فى تطبيقها .

---

(١) انظر سيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٩٢ ، ونقض مدنى مصرى فى ٢١/٣/١٩٦٢ مجموعة المكتب الفنى لسنة ١٢ ، الطعن رقم ٣٤٦ لسنة ٢٧ ق .

(٢) من هذه الطرق ، طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص والقسط المتزايد وطريقة معدل الاستهلاك فى الساعة وطريقة اعادة التقدير وأخيرا احلال ما يشترى محل ما يستهلك . انظر ، محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٤٣ وما بعدها .

وقد حكم بأنه إذا جرى العرف على أن يتم الاستهلاك بطريقة القسط الثابت فليس للإدارة الضريبية أن تعترض على ذلك متذرعة بأن طريقة القسط المتناقص هى التى تتفق مع ما اشترط القانون من أن تكون الاستهلاكات حقيقية [١] .

والاستهلاك الذى ينص عليه القانون ويخصم من وعاء الضريبة يشمل أيضا استهلاك مصاريف التأسيس ، كمصاريف اعداد العقود وتسجيلها والإعلان عن افتتاح المنشأة ، كما يشمل المنشأة المقامة على أرض مملوكة للغير ، والأصول المتناقصة (كالمنجم أو المحجر) .

وهناك نوع من الاستهلاك يسمى « بالاستهلاك المالى » وهو سداد قيمة الاسهم والسندات التى تكون رأس المال،خاصة بالنسبة لشركات الامتياز (كشركة البرق واللاسلكى) والتى تتعهد بناء على عقد الامتياز برد موجوداتها فى نهاية مدة الامتياز بغير تعويض أو مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز [٢] .

والاصل أن يجرى الاستهلاك على الأصول المادية للمنشأة كالمبانى والسيارات والآلات ، فهى التى تتعرض للهلاك بصفة مستمرة [٣] ، ولكن قد يرد الاستهلاك أيضا على بعض الأصول المعنوية للمنشأة وهى التى تقبل الهلاك مثل براءات الاختراع فهى تكون ملكا للجميع بعد فترة من الزمن ويسرى نفس الحكم أيضا على العلامات الصناعية .

كما جوز القضاء استهلاك شهرة المحل فى حالة دفع ثمن لها ، تلك الشهرة التى تمثل مجموع العناصر التى تحقق أرباحا تفوق الأرباح العادية للمنشأة والتى منها حقوق الاختراع والعلامات التجارية والحق فى إيجار المحل [٤] .

---

(١) حكم محكمة الاستئناف المختلطة فى ١٩٤٩/٦/٢٠ م مجموعة كمال الجرف ج ٤ ص ٦٠٨ .

(٢) محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٥١ .

(٣) يلاحظ أن الأرض التى تملكها المنشآت وان كانت من أهم أصولها إلا أنها لا تستهلك إذ هى لا تنتقص مع الزمن ، راجع عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ١٤٣ .

(٤) نقض مدنى جلسة ١٩٧٩/١/٣٠ الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق .

٣ — الضرائب والرسوم :

جميع الضرائب التي تدفعها المنشأة عدا ضريبة الأرباح تعتبر من التكاليف الواجب خصمها من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وسواء كانت تلك الضرائب مباشرة أو غير مباشرة . طالما أنها تتصل بعمل المنشأة ونشاطها .

أما الضرائب الشخصية والتي يلتزم الممول بدفعها عن أمواله الخاصة كالضريبة العقارية عن ممتلكاته الخاصة فلا تعتبر تكليفا على الربح إذ هي لا تتصل بمباشرة نشاطه التجارى أو الصناعي .

ومثالا للضريبة التي تخصم كتكليف على الربح الضرائب الجمركية على واردات الممول (والمسماة خطأ بالرسوم الجمركية) وكذلك الرسوم وعوائد البلدية التي تدفعها المنشأة . ويلحق بذلك أيضا الضرائب التي تدفعها المنشأة فى الخارج بسبب نشاط لها هناك . فتعتبر تكليفا على الدخل وتخصم من وعاء الضريبة حتى ولو يوجد مقابل لها فى اليمن وحتى لا يتعرض الممول لطائلة الإزدواج الضريبي [١] .

وقد ثار الخلاف فى مصر حول استنزال الضريبة الإضافية على الأرباح التجارية والصناعية والتي فرضت لصالح المجالس المحلية لتدعيم مواردها المالية . إلا أن القضاء قد حسم الأمر وانتهى إلى أنه يجب خصم الضريبة المذكورة تأسيسا على أن المشرع قد اعتبر جميع أنواع الضرائب تكليفا على الدخل ومن ثم يجب خصمها من الربح الإجمالى [٢] .

٤ — زكاة الباطن :

وقد ورد فى التعليمات التفسيرية بخصوصها فى المادة ١٢ ما يلى « تقبل

---

(١) نقض مدنى ٢٠/٤/١٩٦٦ الطعن رقم ٣٦٨ لسنة ٣٠ ق .

(٢) نقض مدنى ٢٥/٥/١٩٥٤ ، و٢٥/٣/١٩٥٤ السنة ٥ مجموعة المكتب الفنى ص ٥٥٠ ، ٦١٩ .

زكاة الباطن المدفوعة من المكلف بموجب الوصل الرسمي الذى يبرزه وذلك عما أصاب أموال تجارية فقط من الزكاة الشرعية ولا يدخل فى ذلك حكما ما يدفعه من زكاة الباطن عن باقى أمواله الخاضعة لها كالنقود وغيرها » .

٥ — التبرعات :

من وجهة نظر الممولين تعود التبرعات بالنفع المباشر على المنشآت التجارية لما للتبرع من أثر طيب لدى المستهلكين الذين يقبلون على التعامل مع المنشأة يوماً بعد يوم .

وقد أثار موضوع التبرعات جدالا بين الفقهاء حول مدى اعتبارها تكليف على الدخل يخصم من وعاء الضريبة .

فمن قائل بأن التبرعات لا تدخل فى التكاليف اللازمة لانتاج الربح فلا تخصم ، لأن التبرعات مهما كان شكلها لا يصح اعتبارها من التكاليف فهى تتعارض بطبيعتها مع الغرض المقصود من المنشآت التجارية والصناعية وهو تحقيق الربح أولا ، ولا تتوافر فيها شروط التكاليف السابق ذكرها من اتصال بمباشرة المهنة ووجوب الاستثمار وانتاج الربح وحفظه ، فالتبرع لايعد وأن يكون تصرفا فى الربح . ومن قائل بأنها تعد من النفقات اللازمة لانتاج الربح فيجب خصمها إذا كان الغرض منها يعود بمردود على الخاضع للضريبة كما لو كانت التبرعات للدعاية أو كانت مقابل خدمات تقدم بالمجان كالتبرع لمستشفى يعالج موظفى المنشأة بغير أجر .

ولقد حسم المشرع الضريبى اليمنى ذلك الأمر فنص على أن المبالغ التى يدفعها المكلفون على سبيل التبرع لوجوه الخير تخصم من وعاء الضريبة ولكنه قيد ذلك بقيود ثلاثة :

١ — أن يكون التبرع أو الإعانه المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة ، وعليه فإن كان التبرع لجهة أو مؤسسة اقتصادية لا يخصم وعاء الضريبة .

٢ — أن يكون مركز هذه الجهات هو الجمهورية العربية اليمنية ، فلو أن

مؤسسة خيرية أقامها أبناء اليمن فى الخارج وتبرع لها مكاف يمنى بمبلغ من المال فلا يخصم من وعاء الضريبة .

٣ — الا تتجاوز قيمة المبلغ المدفوع كتبرع ٥ ٪ من صافى الربح الذى حققه الممول .

ألا أن المشرع اليمنى قد عاد وأطلق خصم المبالغ المدفوعة كتبرعات أيا كان بمقدارها إذا كانت تلك المبالغ مدفوعة لبناء المساجد والملاجىء أو للحكومة أو للجيش اليمنى أو للمدارس والمستشفيات الحكومية أيا كان مقدارها بشرط واحد وهو أن يثبت أنها دفعت بايصالات رسمية (١) .

هذا ويجب أن يفسر لفظ الحكومة تفسيرا واسعا ، وليس المقصود بذلك فقط الحكومة بالمعنى الدقيق المتعارف عليه فى نطاق القانون الدستورى والإدارى . وإنما يشمل لفظ الحكومة الوزارات المختلفة وكافة المصالح الحكومية المنبثة فى أرجاء الدولة . وسواء كانت الإدارة الحكومية مركزية أو لا مركزية .

٦ — المرتبات والأجــور :

من المقرر فى عرف التشريع الضريبى إن ما يتقاضاه العاملون بالمنشآت التجارية والصناعية كمرتبات وأجور يعد من التكاليف التى تخصم من الأرباح الاجمالية .

وكلمة المرتب تشمل جميع ما يتقاضاه العامل أو الموظف سواء كان ذلك فى صورة مبالغ نقدية أو مزايا عينية كالمسكن المجانى والغذاء والدواء والملبس . فكل أولئك يعتبر من ملحقات الأجر والمرتب قد يكون صرفه شهريا أو أسبوعيا أو بصفة يومية .

وتعتبر المكافآت الإضافية التى تصرف للعمال كحوافز من بين عناصر الأجر التى تخصم من وعاء الضريبة . وكذلك مكافأة ترك الخدمة التى يحددها

---

(١) أخذ بهذا التفسير أيضا د . محمد يحيى العاصى ، المرجع السابق ص ٧١ .

القانون ، كما يدخل فى حساب الأجر العمولة على المبيعات واعانة الغلاء ـ ولا أهمية لطريقة حساب الأجر ، فسواء تم حسابه على أساس الزمن أو الإنتاج أو فى صورة نسبة من رقم الأعمال أو صافى المبيعات [١] فهو يخصم من وعاء الضريبة .

ولكن لا يعتبر تكليفاً على الربح الأجور التى تدفع للخدم أو السائقين الخصوصيين للممول . إذ هى لا تتصل بنشاط المنشأة أو المهنة . وإذا فرض وكان بعض هؤلاء يقومون بخدمة صاحب المنشأة بعض الوقت وخدمة المنشأة البعض الاخر حين إذن يحسب من ضمن التكاليف الجزء من الأجر الذى يقابل عملهم بالمنشأة [٢] .

وتثور فى هذا الصدد مشاكل جمه على جانب من الأهمية منها .

١ — الأجور التى تدفع لبعض أقارب الممول :

قد يستخدم الممول فى منشأته بعض من أقاربه الذين يعولهم كالزوجة والأبناء ويدفع لهم مبالغ مقابل عملهم ، وحين إذن يثور التساؤل عن حكم ما يتقاضونه هل يعد تكليفاً على الربح يخصم من وعاء الضريبة باعتباره من قبيل الأجر أم لا يعد كذلك ؟ الرأى مستقر فى الفقه على أن ماحصل عليه هؤلاء مقابل عملهم يخصم من وعاء الضريبة باعتباره أجراً فيعد تكليفاً على الربح حتى ولو كان بعض هؤلاء ممن يعولهم الممول وتلزمه نفقتهم . ولكن

---

(١) انظر عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ١٣٨ .

وقد قضى بأن المرتبات والأجور التى تدفعها المنشأة لعمالها الذين يدعون لتأدية الخدمة العسكرية تعتبر من التكاليف الواجب خصمها طالما كانت عقود عملهم قائمة وقت استدعائهم للخدمة العسكرية ويكون صالح المنشأة فى الاحتفاظ بهم وبما لا ينبىء عن غش أو تهرب . نقض مدنى ٢٢/٢/٦٧ م .

(٢) فقد قضى بأن أجور العمال بالمنشأة . جواز تقديرها بنسبة معينة من الأرباح. هذه الأجور تعد من التكاليف على الربح وجود صلة قرابة تربط هؤلاء العمال بصاحب المنشأة . وجوب التحقق من تناسب الأجر مع مايؤديه هؤلاء العمال من عمل .

(الطعن بالنقض رقم ٣١٠ لسنة ٣٥ ق — جلسة ١٤/٢/١٩٧٣) .

يشترط لإعمال هذا الحكم أن يكون هؤلاء قد أدوا خدمات فعلية للمنشأة وأن تكون هذه الخدمات أو الأعمال متناسبة مع الأجر المدفوع لهم وأن تكون الأجور قد دفعت لهم فعلا .

٢ ــ أجر صاحب المنشأة :

إذا قام صاحب المنشأة التجارية أو الصناعية بإدارة منشأته بنفسه دون أن يحضر آخر للقيام بأعمال الإدارة فهل يحتسب له أجر يخصم من وعاء الضريبة أسوة بما لو عين مديراً للمنشأة وتقاضى راتباً ؟ .

من المقرر فى هذا الصدد أن ما يتقاضاه صاحب المنشأة لا يعتبر أجراً لعدم وجود علاقة عمل بينه وبين آخر . فالعلاقة هى علاقة بين ممول ومنشأته التى يملكها ، وما يتقاضاه لايعدو أن يكون حصة فى الربح ، فالضريبة على الأرباح التجارية هى ضريبة على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً وهو ما يتوافر فى هذا الغرض .

ولم يترك القانون هذا الحكم للإجتهاد بل نص عليه صراحة فى عجز المادة التاسعة بأنه لا يعد تكليفاً على الربح المرتب الذى يقرره الممول لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة والمرتبات التى يحتسبها الشركاء فى شركات التضامن وشركات التوصية .

ويلاحظ أن القانون قد سوى بين الشخص الذى يمتلك منشأة بمفرده وبين الشريك المتضامن من حيث عدم اعتبار ما يتقاضاه كلا منهما مقابلا للإدارة من قبيل الأجر وإنما هو نصيب من الربح ، فلا يعتبر تكليفاً على الدخل ومن ثم لا يخصم من وعاء الضريبة بل يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وقد كان الخلاف محتدماً فى الفقه المصرى بشأن وضع الشريك المتضامن الذى يدير إحدى شركات التوصية بالأسهم وانتهى هذا الخلاف بحكم صادر من محكمة النقض خلص إلى عدم استنزال مرتب الشريك المتضامن

المدير من وعاء الضريبة على الأرباح لأن وضع الشريك المتضامن هو وضع الفرد الذى يمتلك منشأة ، فلا يسوغ أن يحتسب لنفسه أجراً مقابل إدارته[1] .

مكافآت أعضاء مجلس الإدارة :

فى شركات الأموال كالشركات المساهمة مثلا يتقاضى أعضاء مجلس الإدارة مبالغ نقدية لقاء مجهوداتهم فى الإدارة ومن ثم تخصم من وعاء الضريبة بأعتبارها من قبيل المرتبات التى تدفع للموظفين وتعد تكليفاً على الربح .

ويلاحظ أن رواتب هؤلاء تخصم من وعاء الضريبة ولو كانوا من بين المساهمين . وذلك لعدم توافر العلاقة الوثيقة اصلا بين إدارة هذه الشركات ومساهميها ومن ثم فهى تعتبر (المرتبات) من قبيل الأجور .

المكافآت السنوية التشجيعية :

درجت كثير من المنشآت على أن تخصص لعمالها فى ميزانيتها مكافأة سنوية تصرف العمال فى نهاية العام تشجيعاً لهم ، وقد أباح القانون خصم هذه المبالغ ولكن بشرط إلا تزيد المبالغ المرصودة كمكافأة عن مرتب شهرين ، هذا فضلا عما اشترطه القانون من ضرورة أن تكون هذه المكافأة فى إطار القانون . ومن ناحية أخرى فإنه يجب أن تقدم المنشأة لمصلحة الضرائب الدليل على قيامها فعلا بدفع المكافأة التشجيعية للعمال .

مكافأة ترك الخدمة :

تنتهج قوانين العمل فى الآونة الاخيرة سنة حسنة وهى منح العاملين (أو ورثتهم) مكافأة مالية عند ترك الخدمة تصرف بشروط معينة . وهذه المبالغ التى ترصد كمكافأة عند ترك الخدمة تعتبر تكليفاً على الربح فتخصم من وعاء الضريبة .

---

(١) نقض مدنى ٢٨/٣/١٩٤٦ مشار إليه فى مؤلف زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٥٧٠ .

وقد استحدث المشرع اليمنى تعديلا هاما فى هذا الصدد بمقتضى القانون ٢٢ لسنة ١٩٧٦م وهو إضافة حكم جديد مقتضاه خصم مكافأة نهاية الخدمة من وعاء الضريبة إذا كان قد تم قيدها فى حساب خاص مستقل لصالح عمال المنشأة ، بمعنى انها تكون بمنأى عن حسابات الممول أو المنشأة فلا يكون للمنشأة أى حق عليها كما لايكون لها أن تعيدها إلى رصيد أموالها الخاصة .

٧ — الديون المعدومـــة :

الديون المعدومة هى الديون التى يستحيل تحصيلها ، فتكون كل الاجراءات القانونية قد اتخذت للمطالبة بها من جانب الدائن وباءت تلك الاجراءات بالفشل ، وذلك يحدث عادة عند وفاة المدين مفلساً دون أن يترك مالا يمكن التنفيذ عليه ، ولذلك فإن هذه الديون تدخل فى باب الخسائر التى يجب خصمها من حساب الأرباح والخسائر .

والعبرة فى اعتبار الدين معدوماً يكون بتاريخ التحقق من اعدامه ، ومثال ذلك أن يصدر الحكم باشهار إفلاس تاجر كان مديناً للممول ، ويصدق هذا أيضاً على الديون التى تكون لدى مدنيين أصبحوا تحت ظل محتل أجنبى ، فمنذ الاحتلال الأجنبى تعتبر الديون معدومة . على انه قد يحدث أن تحصل بعض الديون التى اعتبرت معدومة فى سنة مالية لاحقه ومن ثم تعتبر أرباحاً فى السنة التى حصلت فيها [١] .

ويلاحظ أنه إذا كانت الديون المستحقة للممول من نوع الديون التى يشك فى تحصيلها فقط فانها لا تخصم لانها لم تصبح ديوناً معدومة تمثل خسارة حقيقية حاقت فعلا بالممول [٢] .

---

(١) حكم محكمة استئناف الاسكندرية فى ٦/٥/١٩٥٠ م ، كمال الجرف ج ٥ المبدأ ٦٩٨ .

(٢) حكم محكمة استئناف الاسكندرية فى ٦/٤/١٩٥٠ م ، مجموعة كمال الجرف ج ٥ ص ١١٧ .

فالديون المشكوك فيها لا تعد تكليفا على الدخل . ولذلك حكم بأن قيام المنشأة بادراج مبلغ فى حسابها على أنه « احتياطى الديون المشكوك فيها » لا يعنى أن هذه الديون قد تحقق انعدامها فعلا حتى يمكن اعتبارها تكليفاً على الدخل لأن الاحتياطى المعد لمقابلة ديون مشكوك فى أمر تحصيلها إنما هو من قبيل الاحتياطيات الخاصة المكونة لمقابلة خسائر محتملة الوقوع وهو لا يجوز .

٨ — الخسائر (١) :

وقد نص عليها التشريع الضريبي اليمني معرفا أياها بأنها التي تنتج عن سرقة أو اختلاس متى ثبتت جديتها ولم يرد إلى الممول فعلا ما يقابلها م٩/٩ والسرقة هي التي تحدث من الغير على أموال المنشأة ويدخل في ذلك أيضاً ما يحدث في حالات النهب والسلب كما في حالة الاضطرابات والفتن . أما الاختلاس فهو الاستيلاء على أموال المنشأة خفية من جانب العمال والموظفين.

ويشترط لاعتبار السرقة والاختلاس من الخسائر التي تخصم من اجمالى الربح ألا تكون مجرد إدعاء يكذبه الواقع ، فلابد أن تكون حقيقية ، وإلا يكون المكلف قد استرد ما يقابلها أو عوض عنها سواء من المعتدى أو من الدولة .

والخسائر التي تقع على المنشأة لا تقف عند حد السرقة أو الاختلاس وإنما تمتدإلى حالات أخرى كالحريق والغرق والضياع والتلف ، فحينئذ تخصم اللهم إلا إذا أثبت أن المنشأة قد عوضت عن هذه الخسائر سواء من الحكومة أو من جانب شركة التأمين مثلا(٢) .

وقد قضى بأنه لا يجوز استنزال مالحق المنشأة من خسائر متى كانت هذه الخسائر قد ردت للممول فعلا(٣) .

٩ — الفوائد والعمولات :

الفوائد هي المبالغ التي تدفع عن القروض التي تكون المنشأة قد

---

(١) هذه الخسائر خلاف الخسائر الأخرى التي قد تمنى بها المنشأة من جراء الإخفاق في نشاطها التجارى أو الصناعى .

(٢) قضى في هذا الصدد بأنه يجوز للممول أن يخصم الخسارة التي تلحق أصول المنشأة نتيجة للسرقة أو الاختلاس حتى لو أهمل أو تراخى في تنفيذ الحكم الذى صدر لصالحه بالتعويض على السارق أو المختلس ، تأسيسا على أن الممول لا يحاسب على التفريط الذى قد يبدر من جانبه في تحصيل الربح أو إهماله في توقى الخسارة . وهو حكم قد يبدو مجافيا للمنطق القانونى إلا أنه من ناحية أخرى يتمشى مع الإعتبارات العملية .

نقض مدنى في ١٩٦٤/١٢/٣١ م — مجموعة السنة ١٥ ، الطعن رقم ٣٩٦ لسنة ٢٩ ق .

(٣) نقض مدنى ١٩٧٢/٣/١٥ الطعن رقم ١٩٤ لسنة ٣٤ ق .

اقترضتها من الغير ، فحينئذ تعد تكليفاً على الربح وتخصم من وعاء الضريبة .

ويشترط لخصم الفوائد من وعاء الضريبة أن يكون اقتراض المكلف من الغير حقيقياً اضطرت إليه المنشأة للوفاء بالتزاماتها ، أما أن تلجأ بعض المنشآت إلى الاقتراض من البنوك لا لسداد إلتزاماتها وإنما لتوسيع دائرة نشاطها أو لمجرد توفير السيولة النقدية لديها ، فمثل هذا الاقتراض والفوائد المستحقة عليها لا يتعبر تكليفاً على الدخل .

وبديهي أن القروض التي يقترضها الممول لانفاقها في شئون الخاصة كالزواج مثلا يدفـع عنها فوائد لا تعتبر تكليفاً يخصم من وعاء الضريبة .

وهناك أيضاً العمولات التي يدفعها المكلف مقابل القروض التي تعقدها المنشأة مع بيوت التمويل ، وقد نص المشرع الضريبي عليها في البند العاشر من المـادة التاسعة . وهي غير العمولات التي يدفعها المكلف نظير بعض الخدمات التي تكون قد أديت للمنشأة والتي تعد حينئذ من قبيل الاكراميات والمصروفات العـامة .

١٠ — أقساط التأمين :

وهي المبالـغ التي يدفعها المكلف كتأمين على أنشطة المنشأة كالتأمين ضد حوادث الحريق والعمل وإصاباته . وهي تعتبر من التكاليف التي تخصم من الأرباح الاجمالية لأنها متصلة بنشاط المنشأة .

أما أقساط التأمين التي يدفعها المكلف للتأمين على حياته أو حيـاة أحد أفراد اسرته[١] فلا تعد من التكاليف الواجب خصمها لعـدم ارتباطها بنشاط المنشأة .

١١ — النفقات المألوفة الأخرى :

ورد النص على هذا النوع من التكاليف في البند ١١ من المـادة التاسعة

(١) يلاحظ أن عقد التأمين على الحياة وهو التأمين لما بعد الموت حرام شرعا ، انظر حامد إسماعيل (وآخرين) ، الثقافة الإسلامية ، منشورات جامعة صنعاء ص ٣١٤ .

من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢م المعدل . ولكن النص التشريعى لم يحدد المقصود بتلك النفقات .

وقد جرى الفقه والقضاء على اعتبار ما يلى من قبيل النفقات المألوفة والتى تخصم من وعاء الضريبة .

(١) مصروفات السفر والانتقال :

تخصم مصاريف السفر والانتقال من وعاء الضريبة سواء كانت تلك المصروفات خاصة بالممول أو عمال المنشأة إذا كانت ظروف العمل تستدعى ذلك السفر .

ولقد نص المشرع اليمنى فى البند ٧ من المادة التاسعة على هذا النوع من النفقة بقوله « مصاريف سفر صاحب المنشأة إلى الخارج بعد التأكد من جدية صرفها واتصالها المباشر الوثيق بعمل المنشأة » .

وبوجه عام فإن مصاريف الانتقال مناط احتسابها ضمن مصروفات المنشأة أن تكون انفقت فى أوجه خاصة بها وان تتأيد بالمستندات .

عدم تحمل صندوق المنشأة بمصروفات الانتقال الشخصية :

فقد حكم بأنه من حيث انه بشأن وجه الاعتراض الثانى الخاص بعدم احتساب مصاريف الانتقال من الأسكندرية إلى المنيا حيث توجد المنشأة ، فانه لا جدال فى أنه لإمكان احتساب مصاريف الانتقال ضمن مصروفات المنشأة يجب أن تكون هذه المصروفات قد أنفقت فى أوجه خاصة بها وأن تكون مؤيدة بمستندات . أما مصاريف الانتقال الشخصية فلا يتحمل بها صندوق المنشأة وانزال حكم هذا المبدأ على الواقعة موضوع هذا الشق من الطعن يؤدى إلى تقرير أن اتخاذ الممول منزلا بالأسكندرية مع وجود منزل له (ما أسماه استراحة) بالمنيا وتنقلاته بين المنزلين لا يتوافر به شرط اعتبار مصروفات الانتقال متصلة بأعمال المنشأة

---

(١) حكم محكمة المنيا الإبتدائية فى ١٩٦٤/٤/١٤ فى القضية ٣٢٨ لسنة ١٩٥٩ ضرائب المنيا .

الخاصة ذلك أن الصحيح فى هذه الصورة هو أن الممول يترك مقر المنشأة الذى يوجد به منزله إلى منزل آخر له بالأسكندرية وهو أمر شخصى بحت لا صلة له بأعمال المنشأة ، وبذلك يكون قرار الخبير بتأييد المأمورية واللجنة كلتيهما فى هذا الخصوص قد اقترن بالصواب .

ويدق الأمر إذا كان الممول يسافر إلى الخارج للعمل والسياحة معاً فيقوم بعقد الصفقات مثلا أثناء جولته ، من المقرر فى هذا الصدد أن ما يعد تكليفاً على الربح هو جزء النفقات التى تقابل العمل فقط والتى تتصل بنشاط المنشأة .

وتطبيقاً لذلك قضى بتنصيف مصاريف السيارة التى يستعملها الممول فى مصالحه الشخصية ومصالح منشأته معاً فتتحمل المنشأة نصف هذه المصاريف فتعتبر تكليفاً لازماً للحصول على الربح وبالتالى تخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(ب) المصاريف القضائية والتعويضات :

المصروفات القضائية تتمثل فيما يدفعه المكلف من رسوم قضائية واتعاب للمحامين بسبب منازعات قضائية كانت المنشأة طرفاً فيها .

والمصروفات القضائية واجبة الخصم هى التى تستلزمها طبيعة العمل ، أما المصروفات الخاصة بالقضايا الشخصية للممول فلا تخصم لعدم ارتباطها بنشاط المنشأة .

وقد جوز القضاء للممول خصم المصروفات القضائية التى يتحملها من أجل دفع اتهام جنائى وجه إليه ، إذا اعتبر هذه المصروفات من قبيل التكاليف التى يجب خصمها ، طالما أن نشاط الممول هو الذى هيأ لوجود الاتهام وساعد عليه[1] .

وهناك نوع من المصروفات القضائية تسمى بالمصروفات القضائية

(١) نقض مدنى ٦٧/٦/١٤ م مجموعة المكتب الفنى لسنة ١٨ الطعن رقم ٢١٨ لسنة ٣١ ق .

ذات الطابع الرأسمالى ، ومثالها ما يصرف فى شراء أصل من أصول المنشأة وتسجيله كقطعة أرض مثلا . مثل هذه المصاريف لا تخصم دفعة واحدة وإنما تتبع ذلك الأصل فتستهلك معه على عدة سنوات كما هو العرف . وليس دفعة واحدة فى السنة التى انفقت فيها .

أما التعويضات فهى التى يحكم بها على المكلف لصالح الغير كأثر لمسئوليته التعاقدية أو التقصيرية بسبب نشاط غير قانونى ارتكبته المنشأة أو أحد عمالها التابعين لها .

ومثال ذلك ما يحكم به على المنشأة من تعويضات للغير لعدم تنفيذها عقداً من العقود ارتبطت به مع الغير ، أو ما يقضى به كأثر للمسؤلية التقصيرية الناجمة مثلا عن اصطدام سيارة تابعة لها بأحد الأفراد (فأصابته أو قتلته) ، فيحكم بتعويض المضرور أو لورثته .

مثل هذه التعويضات تعتبر ولا شك تكليفا على الربح يخصم من وعاء الضريبة .

ولكن ما حكم التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من الغير من المقرر فى هذا الصدد كما أسلفنا أن هذه التعويضات التى يحكم بها لصالح المنشأة تدخل فى باب الإيرادات التى تثرى منها المنشأة فتسرى عليها الضريبة فى السنة التى حصلت فيها .

وإذا كانت هذه التعويضات نتيجة للتأمين على أصل من أصول المنشأة وكان مبلغ التعويض يفوق القيمة الدفترية للأصل فان فائض التأمين يعتبر ربحا تسرى عليه الضريبة [1] .

(ج) الإعلانات :

الإعلانات لها أثر هام بالنسبة المنشآت التجارية والصناعية : فهى بمثابة إعلام للعملاء وتذكير بوجود سلعة معينة بصفة دورية . وتلك هى

---

(١) سيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٣٠٩ .

« الاعلانات الصغيرة » أو النشرات الدورية بالصحف والمجلات . وهى تخصم من وعاء الضريبة باعتبارها تكليفا لازما على الربح لأنها تؤدى إلى رواج النشاط التجارى أو الصناعى .

وهناك نوع من الاعلانات تسمى « الاعلانات الكبيرة » ومثالها الاعلانات المستديمة التى نراها معلقة فى الطرقات العامة كما نجدها مضيئة ليلا . كما أن هناك أيضا « الحملات الإعلانية » التى تكون عادة عند بدء النشاط التجاري أو التى يقصد بها عرض نوع جديد من البضاعة . مثل هذه الاعلانات جميعا تعد من قبيل المصروفات الرأسمالية أى أنها لا تخصم دفعة واحدة وانما على سنوات عديدة لأن الفائدة التى تجنيها المنشأة من مثل هذه الاعلانات لا تكون مقصورة على السنة التى تمت فيها وإنما تتكرر الاستفادة بها فى سنوات لاحقة أيضا [١] .

(د) الاكراميات والعمولات :

يقوم بعض الممولين وبعض المنشآت بدفع مبالغ نقدية صغيرة إلى الغير الذين تتعامل معهم مقابل قيام الأخرين بتيسير أعمالها ، ومثال ذلك ما يجرى عليه العرف فى جميع الثغور والموانى من أن يدفع المتعهدون بعض الإكراميات إلى موظفى شركات الملاحة لتسهيل أعمالهم . مثل هذه الإكراميات باعتبارها لازمة لانتاج الربح تخصم من وعاء الضريبة .

ولكن منح الإكراميات ليس مطلقا من غير قيد . والقول الفصل فى هذه المشكلة هو ألا تكون هذه الإكراميات مبالغا فيها . فيجب أن تكون متناسبة مع ظروف المنشأة وحجم أعمالها ويقرها العرف بالنسبة لنوع نشاطها [٢] .

---

(١) زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٥٧٧ .

(٢) قضت محكمة بور سعيد الابتدائية فى ١٩٤٩/١/١م بأن نسبة الاكراميات التى حددتها مصلحة الضرائب بواقع ٣ ٪ لا تتفق مع أعمال البحر التى يتوقف النجاح فيها على أن تكون يدا الممول مبسوطتان لمن يتقاضى هذه الاكراميات وان تحديد النسبة بواقع ١٩ ٪ هو تحديد مناسب ومعقول . انظر كمال الجرف ج ٣ المبدأ ٤٢٨ .

وهنا تجرى التفرقة بين الإكراميات والتى من الناحية الفعلية هى عبارة عن هدايا وغالبا ما تكون عينية تمنح لمن يقوم بانجاز بعض أعمال المنشأة وتسهيلها . وبين العمولات المستترة التى تدفع لوسيط أو وكيل مقابل خدمات أداها للمنشأة وغالبا ما تدفع نقدا . وهؤلاء الوسطاء يجنون منها أرباحا وفيرة .

وفى هذا الصدد قضى بأن الإكراميات – وكانت نوعا من الهدايا العينية منحت لموظفى البواخر ، كما كانت مبالغ أنفقت لاحياء سهرات التى ينفقها الممول لتسهيل أعماله يجب خصمها من وعاء الضريبة طالما انتفت عنها صفة المبالغة ، وهى لا تماثل العمولة أوالسمسرة لاختلاف الخصائص التى تميز كلا منهما [١] .

والخلاصة أن المصروفات والنفقات العامة التى ينفقها المكلف يتدرج تحتها أنواع كثيرة من أوجه الانفاق والتى تختلف باختلاف ظروف كل مهنة وعمل كل ممول ونشاط كل منشأة . والقاعدة بشأنها وجوب ماخصمها من الأرباح طالما اتصلت بعمل المنشأة وكانت لازمة لإنتاج الربح [٢] .

المطلب الثالث

مالا يعد تكليفا على الربح

بعد أن فصلت المادة التاسعة أنواع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والتى يجب خصمها – من وعاء الضريبة – أوردت فى عجزها حالات لا تدخل فى باب التكاليف اللازمة لانتاج الربح وبالتالى فلا تخصم من وعاء الضريبة فقررت ما يلى :

ولكن لا يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر ولا يعد تكليفا على الربح ما يلى على وجه الخصوص .

١ – المبالغ التى تأخذها الشركات والمنشآت من أرباحها لتكوين

(١) نقض مدنى ١٩٥٣/١٢/٣ م مجموعة المكتب الفنى السنة ٥ ص ٢٣٠ .

(٢) محمد طه بدوى وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٧٥ .

لاحتياطى على اختلاف أنواعه سواء ما كان منها معد لتغطية خسارة محتملة و غير ذلك .

ويستثنى من ذلك الاحتياطى الذى يخصص لمنح عمال ومستخدمى المنشأة مكافأة سنوية فى حدود مرتب شهرين بشرط أن يكون ذلك فى حدود القانون .

٢ — فائدة رأس المال التى قد يحتسبها المكلف الفرد على رأس ماله أو المرتب الذى يقرره لنفسه أجرا على عمله بالمنشأة ، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التى يحتسبها الشركاء فى شركات التضامن وشركات التوصية .

٣ — مسحوبات صاحب المنشأة منها ، سواء اكانت نقدا أو عينا .

٤ — رسم الدمغة النسبى المفروض على الأسهم الذى تدفعه الشركات ذات الأسهم نيابة عن المساهمين وحملة السندات .

٥ — الغرامات الشخصية :

ويهمنا فى هذا المجال الحديث عن نوعين من أوجه الانفاق وردا فى النص المذكور ، وهى الاحتياطات والغرامات الشخصية .

(ا) الاحتياطات [1] :

حظرت المادة السادسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ م على الشركات والمنشآت بوجه عام أن تقتطع من أرباحها مبالغ تكون ما يسمى فى العرف بالاحتياطى وهو الذى يرصد فى ميزانية المنشأة لمواجهة احتمالات المستقبل

---

(١) هناك أنواع عديدة من الاحتياطيات الرأسمالية وهى التى تؤخذ من الأرباح الرأسمالية كتلك التى تنتج من بيع الأصول الثابتة للمنشأة . وهناك الاحتياطى السرى وهو عبارة عن مبالغ لا يفرد لها حساب خاص وإنما هى موجودة فعلا لمواجهة احتمالات المستقبل . وهذا الاحتياطى السرى يتكون بطريق شتى،منها مثلا تقدير الموجودات بأقل من قيمتها ، وتقدير المطلوبات بأكثر من قيمتها ، وكل أولئك لا يجوز خصمه من الأرباح .

محمود رياض عطية ، المرجع السابق ص ٥١٨ — ٥١٩ .

وما قد يطرأ من ظروف تحتاج إلى هذه المبالغ . مثل هذه الاحتياطيات لا تعد تكليفا لازما لانتاج الربح .

فهذه الاحتياطيات التى تقوم الشركات باقتطاعها من الأرباح لتدعيم المركز المالى للمنشأة أو لمواجهة خسائر محتملة تعد من قبيل استعمالات الدخل ولا تعد من قبيل التكاليف التى يتكبدها الممول للحصول على الربح ومن أجل هذا منع المشرع خصمها من وعاء الضريبة .

على أن إعمال هذا الحكم وهو عدم خصم الاحتياطيات مشروط بأن يكون استقطاع هذه الاحتياطيات من الأرباح ، فاذا ثبت أن الاحتياطى قد غذى من مورد آخر خلاف الأرباح المحققة فانه حينئذ يجوز خصمه من وعاء الضريبة . فعلى سبيل المثال هناك مايسمى باحتياطى استهلاك الاسهم وهو ما تفعله شركات الامتياز (كشركة البرق واللاسلكى أو شركة مواصلات عامة مثلا) وتلك الشركات تلتزم فى نهاية عقد الامتياز برد ممتلكاتها للجهة مانحة الالتزام .

وهناك احتياطى استهلاك الأصول والذى يباح فى الحدود المقررة لاستهلاك الأصول الثابتة للمنشأة كالآلات ، فمثل هذه الاحتياطيات تخصم من وعاء الضريبة ، وهناك أيضا فى منشآت التأمين مايسمى « باحتياطى الاخطار السارية ضد الحوادث » وهو يسرى عليه نفس الحكم أيضا .

(ب) حكم الغرامات :

وهى المبالغ التى يحكم بها على الممول بسبب ممارسة نشاطه التجارى أو الصناعى والتى تنشأ من مخالفته للقانون بوجه عام أثناء ممارسة عمله ، وهى متنوعة وتختلف بحسب كل مهنة .

ومن ذلك مثلا ما يحكم به على الممول كعقوبة لعدم مراعاته الاشتراطات الصحية التى يتطلبها القانون فى المحلات العامة عموما أو لبيعه سلعة بأزيد من من السعر المحدد أو الامتناع عن بيع سلعة من السلع أو ما يحكم به كغرامة لارتكاب مخالفات لقانون العمل .

وهناك رأى يذهب إلى أن مبالغ الغرامات التى يحكم بها على المكلف بسبب ارتكابه مخالفات جنائية وكذلك التعويضات التى قد يحكم بها عليه تدخل فى باب المصروفات التى يجب خصمها طالما أن نشاط الممول هو الذى هيأ الفرصة لاتهامه أو الحكم عليه بالتعويض [١] .

وتطبيقا لذلك حكم بأنه متى كان نشاط الممول — الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية — هو الذى هيأ الفرصة لاتهامه وساعد عليه فان ما ينفقه فى سبيل دفع هذا الاتهام يعد تكليفا على الربح ويخصم من وعاء الضريبة . وإذ كان الحكم المطعون فيه قد جرى فى قضائه على أن « المصروفات التى تخصم من وعاء الضريبة هى المصروفات التى تعد تكليفا على الربح وتساهم فى انتاجه وليست أتعاب المحاماه التى ينفقها المتهم فى مخالفة التسعيرة تكليفا على الربح فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه [٢]

---

(١) انظر ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٣٠٩ .

(٢) نقض مدنى ١٤/٦/١٩٦٧ مجموعة المكتب الفنى السنة ١٨ ص ١٢٦٢ .

الفصل الرابع

ربط الضريبة وتحصيلها

ربط الضريبة معناه تحديد المكلف بدفعها ومبلغ الضريبة الواجب سداده .

وفى دراستنا لأوضاع ربط الضريبة يقتضى البحث أن نعالج القواعد العامة فى ربط الضريبة على الممول ثم كيفية ربط الضريبة . وسنخصص لذلك مبحثين :

المبحث الأول

قواعد ربط الضريبة

نعالج تحت هذا العنوان الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم ثم المبدأ المسمى بمبدأ وحدة الربط .

المطلب الأول

الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم

(تحديد المكلف بالضريبة)

ربط الضريبة يكون على الشخص الذى يخضع نشاطه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ويحقق ربحا وسواء كان هذا الشخص شخصا طبيعيا أو معنويا وهو ما يسمى بالممول أو بالمكلف .

فبالنسبة للشخص الطبيعى :

تربط الضريبة عليه باسمه سواء كان متمتعا بالأهلية القانونية أو غير متمتع بها كما لو كان ناقص الأهلية كالقاصر أو عديمها كالمجنون . وفى حالة وفاة الممول تربط الضريبة باسمه أيضا ولكن من يقوم بسدادها هم الورثة باعتبارها دينا على التركة .

وإذا فرض وكان الممول له أكثر من منشأة تربط الضريبة باسمه عن مجموع عمليات هذه المنشآت مجتمعة . وحينئذ فإذا كان قد حقق فى بعضها

أرباحا وفى البعض الآخر خسارة تخصم الخسارة من إجمالى ربحه تطبيقا لمبدأ وحدة الربط الذى سنتحدث عنه فيما بعد .

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية كالشركات على اختلاف أنواعها فانه يلاحظ أن المشرع الضريبي اليمنى لم يفرق فى نصوص القانون بين الأشخاص وشركات الأموال فى هذا الصدد . فنص فى عبارة عامة فى المادة السادسة على أن « تفرض الضريبة على المكلف الطبيعي أو الإعتبارى ... » دون تفرقة .

ويرى البعض [١] بأن المشرع اليمنى لم يكن يقصد أن نربط الضريبة باسم كل شريك فى شركات الأشخاص عن نصيبه فى أرباح الشركة وإلا لنص على ذلك صراحة . ويؤيدون رأيهم بأنه لم يتقرر فى القانون حد إعفاء لكل شريك فى شركات الأشخاص وإنما الذى تقرر هو إعفاء واحد لشركة الأشخاص كما لو كانت منشأة فردية .

ويؤسس هذا الاتجاه على أن الشركات عموما تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة عن أشخاص الشركاء . ولكن كان ينبغى التفرقة فى هذا الصدد بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ، بحيث تربط الضريبة بالنسبة لشركات الأشخاص على الشركاء المتضامنون شخصيا عن مجموع الأرباح التى حصلوا عليها من منشآتهم والمرتبات التى يتقاضونها والمسحوبات التى يأخذونها وفائدة رأس المال التى يجنونها .

فطالما أن المشرع اليمنى قد اعترف لشركات الأشخاص بالوجود القانونى (شركات التضامن وشركات الواقع) فكان لابد من أعمال الأثر القانونى المترتب على ذلك .

وحين تحدث المشرع عن إعفاء الحد الأدنى اللازم المعيشة من الضرائب لم يحرم شركات الأشخاص من الاستفادة من هذا الإعفاء . ومن ثم فعملا بمفهوم المخالفة تستفيد منه شركات الأشخاص أى أشخاص الشركاء أنفسهم .

---

(١) محمد العاضى ، المرجع السابق ص ١٧٨ .

فيستفيد كل شريك على حدة باعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة .

والأخذ بالتفسير الذى نقول يعود بأثر نافع يظهر فى تشجيع الأفراد على إنشاء شركات الأشخاص (كشركات التضامن) .

ولقد قطع القانون المصرى فى هذا الصدد بالحل الذى نقول به فأورد نصا صريحا هو نص المادة ٣٤ من القانون ١١٤ لسنة ١٩٣٩ التى تنص على ما يلى : —

« تفرض الضريبة على كل شريك شخصيا عن حصته فى أرباح الشركة تعادل نصيبه فى الشركة ... ومع ذلك تبقى الضريبة المربوطة على الشريك دينا على الشركة فى حدود ما كان يستحق على نصيبه فى ربح الشركة [(١)] » .

ثانيا — مبدأ وحدة الربط :

هذا المبدأ يواجه الحالات التى يتعدد فيها نشاط الممول الواحد : فإذا تعددت المنشآت التى يملكها الممول وتنوع نشاطها فان الضريبة على الأرباح لا تربط على كل منشأة على حده وإنما على مجموع الأرباح التى تتحقق من مجموع تلك المنشآت .

ومن أهم المزايا التى يحققها ذلك المبدأ أنه يؤدى إلى خصم الخسارة التى قد تمنى بها إحدى منشآت الممول فى سنة معينة من أرباح المنشأة الأخرى فى نفس السنة .

كما أن مزايا هذا المبدأ للخزانة العامة أن الممول لا يتمتع إلا باعفاء واحد عن كل هذه المنشآت .

وعلى ذلك فان مصلحة الضرائب تقوم باصدار ورد واحد عن ضريبة الأرباح التى تستحق على الممول عن جميع أوجه نشاطه التجارية والصناعيه .

---

(١) مفاد هذا الحكم أن مصلحة الضرائب يمكن أن تطالب بالضريبة كلا من الشريك المتضامن أو الشركة ذاتها أيهما يكون مليئا بالنسبة لها .

وربط الضريبة فى هذه الحالة يكون عادة فى مركز إدارة هذه المنشآت وفى حالة عدم تعيين هذا المركز يكون الربط فى الجهة التى يوجد بها المحل الرئيسى .

وقد نص التشريع اليمنى على مبدأ وحدة الربط فى المادة ٦ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ .. ويثير تطبيق هذا المبدأ صعوبة فى حالة اختلاف السنوات المالية للمنشآت التى يمتلكها الممول فاذا كان أحد الممولين يمتلك ثلاث منشآت مثلا احداهما تنتهى سنتها المالية فى نهاية فبراير من العام والثانية تنتهى سنتها المالية فى نهاية يونيو والثالثة تنتهى سنتها المالية فى آخر ديسمبر من نفس العام فكيف يتم حساب المدة التى تحصى خلالها أرباح الممول من هذه المنشآت الثلاث ؟ .

الرأى مستقر فى الفقه على وجوب الأخذ بمبدأ وحدة الربط ، فيجرى العمل على ربط الضريبة مرة واحدة على الممول الذى يمتلك منشآت عديدة ، وذلك بعد انقضاء الفترة المحددة لتقديم الاقرار السنوى للمنشأة التى تنتهى سنتها المالية فى أبعد تاريخ (١) .

مكان الربط :

تتولى مأمورية الضرائب التى يقع فى دائرتها المنشأة إجراءات ربط الضريبة وإذا تعددت منشآت الممول فيكون الربط فى المركز الرئيسى لهذه المنشآت . وفى حالة عدم تعيين هذا المركز ففى الفرع الواقع فى العاصمة أو موقع الفرع الأوسع عملاً (م ٦) .

والمقصود بالمركز الرئيسى هو المكان الذى يختاره الممول مقراً لإدارة أعماله .

ثالثا — كيفية الربط

نعالج تحت هـــذا العنوان كيفية ربط الضريبة فى حالاتها العديدة

---

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٣٢١ .

حالة الربط الأصلى ، الربط الإضافى ، كما أن هناك أحوال أخرى للربط وأخيرا نعالج ميعاد إجراء الربط وسعر الضريبة .

(١) الربط الأصلى :

الربط الأصلى وهو الربط الأساسى بالنسبة للممول ، ويفرق بالنسبة لهذا النوع من الربط بين المكلفين الذين يقومون بتقديم إقرارات ضريبية وبين المكلفين الذين لا يقومون بتقديم مثل هذه الاقرارات ، وننوه بداءة إلى أن التشريعات الخاصة باجراءات ربط الضريبة تتعلق بالنظام العام فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها [١] .

١ — الممولون الذين يقدمون إقرارات ضريبية

للتيسير على الإدارة الجبائية فى معرفة أرباح المكلفين يلزم المشرع الضريبى بعض فئات من الممولين بتقديم إقرارات مكتوبة من جانبهم تسمى « الإقرارات الضريبية » يدلون فيها بنتيجة نشاطهم وما حققوه من ربح وخسارة فى السنة المالية المنتهية .

وعلى هذا نص المشرع الضريبى فى الجمهورية العربية اليمنية فقرر أن يقدم المكلفون الخاضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إقرارات ضريبية على النحو التالى :

(ا) شركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة والشركات التوصية بالأسهم .

ونصت المادة ١٤ من القرار بقانون سالف الذكر على أن تلتزم كل شركة من الشركات المذكورة بان تقدم إلى مصلحة الضرائب إقراراً ضريبيا مبينا به مقدار أرباحها ، ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونيين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ثلاثين يوماً من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه على ألا يتجاوز ذلك شهر يوليو من السنة التالية لتحقيق الأرباح .

(١) نقض مدنى ١٩/١/١٩٧٢ الطعن رقم ٢٢٦ لسنة ٣٣ ق .

وإذا كانت السنة الضريبية قد انتهت بخسارة فيجب أن يقدم الإقرار مبينا فيه مقدار تلك الخسارة .

يجب أن يكون الإقرار مصحوباً بالمستندات اللازمة وهي صورة من حساب التشغيل والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف بيان الاستهلاكات التي اجرتها المنشأة والمبادىء المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالاقرار . ويجب أن تكون تلك الأوراق جميعا ممهورة بتوقيع محاسب معتمد .

(ب) الأفراد وشركات الأشخاص :

وقد ألزمهم القانون أيضا في المادة ١٩ بأن يقدموا إقرارات ضريبية سنوية تقدم قبل أول ابريل من كل عام أو في بحر ثلاثة أشهر من تاريخ إنتهاء سنتهم المالية يبين فيه مقدار أرباحهم ويجب أن يكون الإقرار مشفوعاً بالوثائق المؤيدة له .

ولم يشترط القانون هنا ما اشترطه بالنسبة لشركات الأموال من أن يكون الإقرار موقع من محاسب معتمد .

هذا وقد وضعت اللائحة التنفيذية نماذج خاصة للاقرارات التي تستند إلى حسابات منتظمة (نموذج ٧٢/١) والإقرارات التي لا تستند إلى حسابات (نموذج ٧٢/٢) .

ولكن ليس هناك ما يمنع الممول من كتابة اقراره على محررا على أي شكل مادامت تتضمن البيانات المطلوبة .

وفي المنشآت الفردية يقدم الإقرار من صاحب الشأن ولا يقبل من غيره إلا إذا كان وكيلا رسمياً . ولا يقبل الإقرار الذي يحمل توقيع الزوج عن نشاط تجاري أو صناعي خاص بزوجته إلا بتوكيل عنها تخوله فيه حق توقيع هذا الإقرار [1] .

في حالة تقديم الإقرار :

إذا قدم الممول إقراراً إلى مصلحة الضرائب على النحو الذي أوجبه

(١) محمد العابدي ص ١٧١ .

القانون تقوم المصلحة بربط الضريبة على الأرباح الصافية الثابتة فى الاقرار إن اقتنعت بعناصر هذا الاقرار وصحته . م ١٦ .

ولكن قد تقوم المصلحة من جانبها — بتصحيح الاقرار أو تعديله وتحديد الأرباح وفقاً للقانون . وهنا عليها أن تخطر الممول بالتعديل وتدعو الممول إلى أن يوافيها كتابة بملاحظاته أو موافقته على التصحيح أو التعديل خلال شهر من تسلمه للاخطار الوارد من المصلحة . م ١٦ وهنا نتصور أحد فروض ثلاث :

(ا) أن يوافق المكلف على التصحيح أو التعديل وهنا يتم ربط الضريبة وفقاً لهذا التصحيح وحينئذ يكون الربط نهائياً ولا يجوز الطعن فيه ، وتكون الضريبة واجبة الآداء على الفور . م ١٦ .

(ب) ألا يوافق المكلف على التصحيح أو التعديل ويرد على المصلحة والتى لم تقتنع بما يكون المكلف قد أبداه من ملاحظات على تصحيحها أو تعديلها ، وفى هذه الحالة تقوم الإدارة الجبائية بربط الضريبة وفقا لما تراه وتخطر به الممول ، والذى قد يقبله أو يقوم بالطعن فيه خلال شهر من تاريخ اخطاره بالضريبة . م ١٦ .

فإذا مضت مدة الشهر دون طعن صار الربط نهائيا والضريبة واجبة الأداء . أما إذا قدم طعنا فلا يكون الربط واجب الأداء إلا بمقدار ما يقبله المكلف من ملاحظات المصلحة .

(ج) إذا لم يقم الممول بالرد على التصحيحات أو التعديلات التى أبدتها المصلحة ، قامت المصلحة بتقدير الأرباح وربط الضريبة عليه وتكون واجبة الأداء . ولكن باب الطعن يكون مفتوحا للمكلف .

٢ — الممولون الذين لم يقدموا اقرارات ضريبية
(نظام تقدير الأرباح)

إذا تقاعس المكلف عن تقديم الإقرار الضريبى فى الميعاد الذى حدده القانون تقوم الإدارة الضريبية بتقدير أرباح المكلف عملا بنظام تقدير الأرباح

وتكون الضريبة واجبة الأداء وإن كان للممول الحق فى الطعن أمام القضاء م . ١٦ .

ومما تجدر ملاحظته أن قيام مصلحة الضرائب بتقدير الأرباح من جانبها لا يعنى قيامها بالمغالاة فى هذا التقدير والتعسف مع الممول لعدم قيامه بتقديم الإقرار . إذ يجب أن تبنى تقديرها دائما على أسس حقيقية متينة .

هذا ولم يبين القانون طريقة التقدير التى تتبعها مصلحة الضرائب وهذا يرجع فيه إلى العرف المألوف (١) .

ويرى رجال الفقه الضريبى إزاء ذلك أن المصلحة لا تتقيد بقاعدة معينة إنما كل ماهنالك أنها يجب أن تسلك أمثل الطرق التى تمكنها من الوقوف على حقيقة ربح الممول ومطابقته الواقع بقدر الإمكان . وهو ما يختلف من حالة إلى أخرى (٢) .

وتطبيقا لذلك فقد قضى بأن تقدير أرباح الممول هو أمر متروك لتقدير قاضى الموضوع يباشره بجميع الطرق التى تمكنه من الكشف عن حقيقة ربح

---

(١) فحكم بأنه متى كان يبين من الحكم المطعون فيه أن المحكمة قدرت ربح الطاعن من اللحوم بواقع عشرة مليمات للرطل تأسيساً على أن محكمة الدرجة الأولى إذ قدرت ربح الطاعن بواقع خمسة مليمات على أساس السعر الجبرى قد أخطأت التوفيق . ذلك أن الطاعن لم يقرر أمام مأمورية الضرائب أن عمله مقصور على بيع اللحوم فى محله — كما هو شأن القصابين الذين يشترون اللحوم من الجزر مباشرة — وإنما قرر أنه يشترى مواشيه من السوق ثم يقوم بتجذير وبيع لحومها ومخلفاتها كما أبان مقدار مبيعاته وأثمانها وأوزان المواشى ، مما يكون معه صحيحا تقدير لجنة التقدير لربح الطاعن بواقع عشرة مليمات للرطل فان هذا الذى قررته المحكمة لا مخالفة فيه للقانون — إذ هو استخلاص موضوعى سائغ أبانت فيه المحكمة أسباب عدم تعويلها على السعر الجبرى الذى اعتمد عليه الطاعن وأخذت به محكمة الدرجة الأولى . نقض مدنى ١١/١٢/١٩٥٢ — مجموعة السنة الثانية ص ٧٩٤ .

كما حكم بأنه متى كان الحكم قد قرر أن تقدير الأرباح التجارية والصناعية الناتجة من بيع آلات المصنع القابلة للاستهلاك بطبيعتها يقتضى تقويمها على أساس قوتها الإنتاجية وأن هذا التقدير لا يكون إلا بتقدير ثمن تكلفتها وقت الشراء مخصوما منه قيمة مافقدته من جدة بسبب القدم وبسبب استهلاكات تقلل من ثمن شرائها وهى جديدة فانه ليس فى هذا التقدير ما يخالف القانون أو يعيب الحكم بالقصور . نقض ٢٦/٣/١٩٥٣ — مجموعة السنة الثانية ص ٧٩٤ .

(٢) زين العابدين ناصر — علم المالية العامة سنة ١٩٧٤ ص ٥٩٤ .

الممول ، ولا يعترض على تقديره متى كان قائماً على أسباب سائغة . فإن كان فيما عول عليه فى تقديره من العناصر هو المظهر الخارجى لنشاط الممول فلا يصح الاعتراض عليه فى ذلك [١] .

حجية قـــرار الربط :

الأصل أن ربط الضريبة على الممول يكون نهائيا سواء كان ذلك بسبب استنفاذ طرق الطعن أمام الجهات المختصة أو عدم الطعن فى القرار .

فلا يجوز للممول طلب تعديله أو إلغائه كما لا يجوز لمصلحة الضرائب تعديله من جانبها . والحكمة من ذلك هو أن يصير مركز الممول واضحا بصفة قاطعة ويستقر دين الضريبة فى ذمته وهذا أمر هام بالنسبة للخزانة العامة .

وقد أفتت الجمعية العمومية لقسم الرأى بمجلس الدولة المصرى بأن قرار الربط يكتسب هذه الحجية سواء كان مطابقا للقانون أو مخالفا له ، حتى تستقر المراكز القانونية للممولين بعد مضى فترة معينة من الوقت .

الربط الإضــــــافى

الأصل فى ربط الضريبة كما أسلفنا أن يكون نهائيا وقطعيا فلا يجوز إجراء التعديل فيه ولكن قد نجد بعض الظروف التى تستدعى إعادة النظر فى الربط . ومن ثم تقوم مصلحة الضرائب بإجراء ربط تكميلى للربط الأصلى وتخطر به الممول وتوضح له فيه الأسس التى دعت إلى هذا الربط التكميلى .

وفى هذا الصدد قضت محكمة النقض بأن الربط الإضافى مناطه عدم تقديم الممول بإقرار صحيح شامل أو تقديمه بيانات غير صحيحة أو استعم طرق احتيالية التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها [٢] .

ومن أهم الأسباب التى تدعو إلى إجراء ربط تكميلى أن يكون الممول قد قام باخفاء أرباح فى الإقرار المقدم منه والذى عدلت عليه مصلة الضرائب

---

(١) نقض مدنى مصرى فى ١٩٥١/١١/٥ .

(٢) نقض مدنى فى ١٩٦٦/١٢/٢٤ .

فى تقدير الضريبة وربطها فاستعمل طرق احتيالية بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها . كتقديم مستندات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب قبل إجراء الربط .

وقد ورد النص على الربط الإضافى فى التشريع اليمنى فى المادة ١٨ من القرار بقانون ١١ لسنة ٧٢ بقولها (والمصلحة كذلك أن تجرى ربطاً إضافياً إذا لم يقدم المكلف الإقرار وربطت المصلحة الضريبة على أساس تقديرها ثم تحققت أن هناك أوجه أخرى لم تكن تعلمها وقت الربط ولم يشملها التقدير . بان يكون المكلف مثلا قدأدلى ببيانات غير صحيحة أو استعمل طرقا احتيالية أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقاً أو نشاطه .

وفى جميع الأحوال المشار إليها ومع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى هذا القانون يجب اخطار المكلف بالربط الاضافى والأسس التى بنى عليها وكذلك بالأسس التى بنى عليها الربط الأصلى وأوجه النشاط التى سبق الربط عليها .

ويكون الربط الاضافى قابلا للطعن فيه كالربط الأصلى .

شروط الربط الإضافى :

ويتطلب الفقه لكى تقوم مصلحة الضرائب باجراء ربط إضافى توافر عدة شروط منها :

١ — قيام الإدارة الضريبية بالتحقق من وجود نشاط آخر للممول لم تكن معلومة عند القيام باجراء الربط الأصلى فلا يحق لمصلحة الضرائب أن تقوم باجراء ربط إضافى على ذات أوجه النشاط التى حددت أرباحها من قبل بطريق التقدير عند إجراء الربط الأصلى .

٢ — يشترط كذلك أن يكون عدم تمكن مصلحة الضرائب من العلم بأوجه النشاط الأخرى للممول راجعاً إلى غش الممول بادلائه ببيانات غير صحيحة أو استعماله طرقا احتيالية أو تقديم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاط الممول .

وإذا كانت حالات الربط الإضافى كما يبدو من النص قد وردت على سبيل الحصر إلا أن الفقه على الأرجح فيه يرى منح الإدارة الضريبية حق إجراء ربط إضافى فى حالة الخطأ المادى [١] .

هذا ويكون الربط الإضافى بعد اجرائه واخطار الممول به قابلا للطعن فيه بدوره كالربط الأصلى تماماً [٢] .

وقد توقع المشرع الضريبى أن يؤدى تحايل الممولين إلى الإفلات من الضريبة والتهرب منها عن طريق الدفع بالتقادم الضريبى فى هذه الأحوال . فنص على أن تبدأ مدة التقادم الضريبى فى حالات الربط الإضافى من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة وليس من تاريخ استحقاق الضريبة كما هو الأصل . تاريخ الاستحقاق هو اليوم التالى لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبى .

(ج) أحوال أخرى للربط

قد تجد ظروف أخرى تتطلب زيادة الربط الأصلى أو تخفيضه أو الغائه بالكلية .

زيادة الربط :

فضلا عن أحوال الربط الإضافى والتكميلى الذى أسلفنا فيه القول يحق لمصلحة الضرائب أن تجرى ربطا بالزيادة على الممول إذا كانت لجنة الطعن الضريبى قد أصدرت قرارها ثم استأنفت مصلحة الضرائب ذلك القرار أمام اللجنة الاستئنافية فقضى لصالحها بالزيادة عما قررته لجنة الطعن .

تخفيض الربط :

ويحدث هذا فى حالات معينة كما لو كان هناك سهوا فى التقدير ترتب عليه مثلا عدم اجراء خصم الأعباء العائلية المقررة لمصلحة الممول أو قد

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٣٣٩ .

(٢) قضى بان إخطار الممول بالربط الإضافى على النموذج رقم ١٩ ضرائب وهو النموذج المعد فى حالة الربط الأصلى يكون باطلا . نقض مدنى ١٩٦٩/٦/١١

يكون هناك خطأ وقع من مصلحة الضرائب فى تطبيقها شرائح الضريبة على أرباح الممول فقامت بتطبيق شريحة أعلى على خلاف المفروض .

ومما هو جدير بالذكر أن مصلحة الضرائب يجب عليها دائما أن تكون أهدى سبيلا فى هذا الصدد فلا تتعسف مع المولين ، فان كان هناك خطأ قد ارتكبه أحد موظفيها وجب عليها تداركه على الفور واخطار الممول بذلك ، ومن ثم تكون العلاقة بين الممول والمصلحة يسودها الثقة وحسن الظن . وهو أمر مطلوب لخلق الوعى الضريبى لدى المولين والذى يؤدى بدوره إلى تلافى ظاهرة التهرب الضريبى من جانب المولين .

الغاء الربط :

ويكون فى الأحوال الآتية :

(ا) ربط الضريبة على المكلف مرتين من قبيل الخطأ .

(ب) إجراء الربط باسم شخص غير المكلف أصلا بالضريبة . كما لو فرضت الضريبة على الزوج من قبيل الخطأ فى حين أن الممول الحقيقى هى زوجته .

(ج) إذا تم الربط بمعرفة مكتب الضرائب الذى يقع فى دائرته المركز الرئيسى لنشاط المكلف ثم قامت الإدارة الضريبية التابع لها فرع للمكلف باجراء ربط آخر برغم اشتمال الربط الأول على أرباح النشاط الفرعى (١) .

وقد أجاز المشرع الضريبى فى التشريع المصرى لمصلحة الضرائب (بمقتضى القانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩) تصحيح الربط الثانى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناءاً على طلب الممول خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى الأحوال الآتية :

١ — عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما فرضت عليه الضريبة .

٢ — ربط الضريبة على نشاط يعفى منها قانونا .

---

(١) د . محمد يحيى العاضى ، ص ١٨٩ .

٣ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا .

٤ - الخطأ فى تطبيق سعر الفائدة .

٥ - الخطأ فى تطبيق سنة الأساس .

٦ - الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .

٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .

٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

٩ - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تشغلها المنشآت .

١٠ - عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً .

ويجوز لوزير المالية أن يضيف بقراراً منه إلى تلك الأحوال أحوالاً أخرى (١) .

(د) الربط الحكمى :

الأصل فى الضريبة أن تربط على الممول على أساس الأرباح الحقيقية التى حصلها خلال سنة كاملة مقدارها اثنى عشر شهرا ، كما أنه عملا بمبدأ استقلال السنوات الضريبية تستقل كل سنة عن الأخرى استقلالا تاما ، وفى هذا ما يحقق العدالة الضريبية بالنسبة للمولين .

ولكن المشرع الضريبى كثيرا ما يخرج على هذا الأصل لإعتبارات أكثر أهمية ، فيأخذ بنظام الربط الحكمى ومعناه أن يتم تقدير ربح الممول على أساس الأرباح المحققة فى سنة أو سنوات سابقة وليس على أساس الربح الحقيقى فى السنة التى تجرى المحاسبة عليها .

فعلى سبيل المثال تتخذ الأرباح المحققة عام ١٩٨٠ أساسا لمحاسبة الممول عن سنة ١٩٨١ الضريبية وربما عن سنوات لاحقة أخرى (٨٢، ٨٣ أيضا) حسبما يحدد المشرع الضريبى ودون حاجة لإعادة لفحص حالة الممول وتقدير ربحه عن عام ١٩٨١ وما يتلوه من اعوام .

---

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٣٣٩ ، ٣٤٠ .

وهكذا تتخذ أرباح سنة معينة أساسا لفرض الضريبة عن سنوات أخرى لاحقة عليها ولذلك تسمى هذه السنة بسنة الأساس (١٩٨٠ مثلا)، وتسمى السنوات اللاحقة بالسنوات المقيسة (١٩٨١ ، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤ مثلا) .

والمشرع الضريبي حين يلجأ لنظام الربط الحكمى فإنه يهدف من ناحية إلى التخفيف من العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية خاصة حين لا تتوافر الأعداد الكافية من الموظفين الفنيين القادرين على فحص أرباح الممولين سنويا وبصفة دورية . كما يهدف من ناحية أخرى إلى التيسير على الممولين أنفسهم . ونظام الربط الحكمى لكل ذلك يكون بنص فى القانون وليس موقوفا على مشيئة الإدارة الضريبية .

وقد أخذ المشرع الضريبي فى الجمهورية العربية اليمنية بنظام الربط الحكمى . فنظم أحكامه فى المواد ٢٨ — ٣٠ — القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢

فنصت المادة ٢٨ من القانون المذكور على مبدأ الربط الحكمى بقولها « استثناءا من أحكام الفصل الخامس من هذا القانون تتخذ أرباح المكلفين المشار إليهم فى المادة التالية والتى تربط عليها الضريبة على أوجه النشاط المختلفة فى سنة ١٩٧٣ م الضريبية وتسمى (سنة الأساس) أساسا لربط الضريبة عن السنوات الخمس أو الثلاث التالية لها حسب الحال وتسمى (السنوات المقيسة) فإذا كان المكلف قد بدأ نشاطه أو استأنفه أو غير نوع نشاطه خلال هذه السنة أو لم يكن له نشاط فيها ، تتخذ أرباح أول سنة لاحقة للسنة التى بدأ نشاطه خلالها أساسا لربط الضريبة » .

وفيما يلى نبذة وجيزة نشرح فيها نظام الربط الحكمى فنتناول الخاضعين له ثم سنة الأساس ومدة الربط الحكمى .

١ — نطاق الخضوع لنظام الربط الحكمى :

فئتان من الممولين يخضعان لنظام الربط الحكمى :

— الأفراد .

— الشركاء فى شركات الأشخاص .

فنظام الربط الحكمى لا يطبق على شركات الأموال (الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) .

والممولون فى شركات الأشخاص الذين يخضعون للربط الحكمى هم الشركاء فى شركات التضامن وشركات الواقع .

وشركة الأشخاص هى التى تكون قد استوفت الشكل القانونى . أما شركة الواقع فهى الشركة التى يكون لها وجود فعلى وإن لم تستكمل الإجراءات القانونية لقيامها من تسجيل وشهر .

وبالنسبة للشركة الخاصة فإنها تعتبر فى حكم المنشأة الفردية إذا كانت الضريبة تفرض عليها باسم الشريك الظاهر . أما إذا كانت الضريبة تربط باسم كل شريك منفصلا نظرا لظهور الشركاء للغير فإنها تعتبر شركة واقع [١] .

على أن خضوع الفئات سالفة الذكر لنظام الربط الحكمى ليس مطلقا ، فهما يخضعان (الأفراد وكذا الشركاء فى شركات الأشخاص) لهذا النظام طالما أن الربح السنوى لأى منهم لا يتجاوز فى سنة الأساس ١٠,٠٠٠ عشرة آلاف ريال وبعد إعمال خصم الإعفاء الضريبى المقرر بالنسبة للحد الأدنى اللازم للمعيشة وقدره ٧٥٠٠ ريال . بمعنى أنه إذا زاد ربح الممول فى سنة الأساس عن ١٧٥٠٠ ريال فلا يطبق نظام الربط الحكمى على الفئتين المذكورتين .

٢ — سنة الأساس :

وهى السنة التى يحقق الممول فيها ربحا ثم يتم ربط الضريبة عن سنوات أخرى لاحقة على أساسها فهى السنة التى يجرى القياس على أرباحها ويشترط بشأنها أن تتوافر الشروط الآتية :

١ — أن تكون سنة كاملة أى إثنى عشر شهرا ، سواء كانت سنة

---

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٦١ .

ميلادية تبدأ فى أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر من العام الميلادى . أم كانت سنة مالية متداخلة تبدأ خلال السنة وتنتهى فى السنة التالية فى تاريخ يكمل اثنى عشر شهرا .

٢ - أن يحقق الممول فى هذه السنة ربحا ، لأنه إذا لم يحقق ربحا فإنه يستحيل القياس على هذه السنة بالنسبة لأرباح السنوات التالية .

وإذا لم يحقق الممول ربحا فى سنة الأساس ، بل حقق خسارة فتعتبر سنة الأساس هى أول سنة تلى ذلك يحقق الممول فيها ربحا .

هذا وقد نص المشرع اليمنى فى القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على أن تتخذ أرباح ١٩٧٢ سنة أساس لربط الضريبة عن السنوات الخمس أو السنوات الثلاث التالية حسب الأحوال دون الاعتداد بأى تغيير فعلى قد يطرأ على أرباح المكلف فى السنوات المقيسة م ١/٢٨ ، ٢/٢٩ .

وإذا كان الممول قد بدأ نشاطه (أو استأنفه أو غيره) خلال سنة ، الأساس أو لم يكن له نشاط فيها فتتخذ أرباح أول سنة لاحقة لتلك السنة التى بدأ نشاطه فيها أساسا للربط الحكمى .

وعليه قضى بأنه فى حالة اتخاذ أرباح سنة ١٩٤٧ بالنسبة للممولين الخاضعين لربط الضريبة بطريق التقدير أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنوات من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ . ولم يوجد نشاط للممول فى سنة ١٩٤٧ أو كان قد بدأ عمله أو استأنفه خلالها ، اتخذ أساسا لربط الضريبة عليه الأرباح المقدرة فى أول سنة لاحقة بدأ فيها نشاطه أو استأنفه [١] .

كما قضى بان نشاط الممول فى تصنيع الكولونيا يختلف عن نشاطه فى الإتجار فيها ، ومن ثم فلا يجوز اتخاذ أرباح السنة السابقة على هذا النشاط أساسا لربط الضريبة فى السنوات التالية [٢] .

---

(١) نقض مدنى ١٩٦٣/١١/٢٧ السنة ١٤ الطعن رقم ١٤٨ لسنة ٢٩ ق .

(٢) نقض مدنى ١٩٦٦/٦/١ السنة ١٧ ص ١٣٠٦ .

وبوجه عام فإن الربط الحكمى كما تقول محكمة النقض شرطه وحدة النشاط ووحدة الممول فى سنة القياس والسنوات المقيسة ، فإذا باشر الوارث نشاط مورثه فإن ذلك لا يعد استمرارا له ولا يجرى القياس عليه (١) .

(ب) مدة سريان الربط الحكمى فى التشريع اليمنى :

(السنوات المقيسة) .

الربط الحكمى يسرى لمدة خمس سنوات أو ثلاث سنوات عملا بنص المادة ٢٩ على النحو التالى :

١ ــ المكلفون الذين لا تتجاوز أرباحهم الصافية السنوية ٤٠٠٠ أربعة آلاف ريال (بعد خصم حد الإعفاء الضريبى المصرح به قانونا وقدره ٧٥٠٠ سبعة آلاف وخمسمائة ريال) فتتخذ سنة الأساس المذكورة أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنوات المقيسة الخمس التالية .

٢ ــ أما المكلفون الذين تتجاوز أرباحهم السنوية الصافية الخاضعة للضريبة فى سنة الأساس ٤٠٠٠ ريال ولا تزيد على عشرة آلاف ريال أى بعد خصم حد الإعفاء وقدره ٧٥٠٠ ريال (أى لا تزيد أرباحهم عن ١٧٥٠٠) فتتخذ سنة الأساس المذكورة أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنوات المقيسة الثلاث التالية .

وكما اسلفنا فإنه لا ينظر إلى الأرباح الحقيقية للممول فى السنوات المقيسة مهما كانت هذه الأرباح ، فالعمل بنظام الربط الحكمى يغنى عن القيام بتقدير أرباح التاجر تقديراً فعليا ، لأنه ينشد التيسير على الممولين من ناحية وعلى الإدارة الضريبية المحملة بالأعباء الجسيمة من ناحية أخرى باختصار كثير من الإجراءات التى كان يجب اتباعها ، بل إن محكمة النقض قد انتهت إلى أن

---

(١) نقض مدنى ١٩٧٢/٤/١٢ السنة ٣٤ ق الطعن رقم ٣١٥ .

قضى بأن اتخاذ أرباح سنة القياس أساسا لربط الضريبة فى السنوات المقيسة . شرطه . أن تكون الضريبة عن سنة القياس قد ربطت بطريق التقدير ربط الضريبة بالنسبة لبعض مظاهر النشاط الواحد من واقع الدفاتر المنتظمة لا محل لتطبيق قاعدة الربط الحكمى .

(الطعن رقم ٧٧ لسنة ٣٤ ق – حكمها فى ١٩٧٣/٣/٢٢) .

القياس يجرى ولو كانت السنة المقيسة لم تحقق ربحا والقول بغير ذلك لا تتفق والغرض الذى توخاه المشرع من تقرير نظام الربط الحكمى [١] .

بل قضى وجوب اتباع قاعدة الربط الحكمى المنصوص عليها ولو ترتب على ذالك زيادة الأرباح عما قدرته المأمورية . ولا محل لإعمال قاعدة أن لا يضار بطعنه حينئذ [٢] .

وغنى عن البيان أنه عقب انتهاء محاسبة المكلف على أساس الربط الحكمى أى عند انتهاء السنوات المقيسة ، فان ربط الضريبة على الممول يعود وفقاً للأصل العام وهو الاعتداد بالأرباح الحقيقية للممول فى كل سنة ضريبية .

وقد تدارك القانون حالة التوقف أو التنازل عن المنشأة خلال السنة أو السنوات المقيسة ، فقرر بان الممول الذى توقف عن النشاط أو تنازل عن المنشأة فى سنة مقيسة وابلغ عن ذلك على النحو المقرر قانونا؛ربط الضريبة عليه عن أرباح السنة المقيسة بنسبة الفترة التى عملها حتى تاريخ التوقف أو التنازل .

وإذا لم يكن الممول قد قام بالابلاغ عن التوقف أو التنازل فمن الطبيعى حينئذ ألا يستفيد من فرصة أضاعها على نفسه . ومن ثم يجرى ربط الضريبة عليه عن السنة كلها بأكملها قياماً على أرباح سنة الأساس [٣] .

استثناءات من الربط الحكمى :

قد تطرأ على الممول من الظروف التى تجعل الأخذ بنظام الربط الحكمى أمراً متعذرا فى التطبيق ، وحينئذ فلا مناص من الرجوع إلى القاعدة الأصلية وهى تقدير الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية التى جناها الممول وليس على أساس تقديرها قياسا على سنة أخرى .

---

(١) نقض مدنى ١٩٥٨/١٢/٢٥ الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٢٤ ق . والغرض الذى توخاه المشرع من الربط الحكمى هو تفادى التأخير فى ربط الضرائب على الممولين بسبب ازدياد عددهم ازدياداً مستمراً وازدياد الأعباء الملقاه على عاتق موظفى مصلحة الضرائب أيضا .

(٢) نقض مدنى ١٩٧٣/١٢/٣٠ الطعن رقم ٣٢٢ لسنة ٣٦ ق .

(٣) محمد يحيى العاصى ، المرجع السابق ، ص ١٩٩ ، ٢٠٠ .

ومسايرة لهذا المبدأ فقد راعى المشرع الضريبي اليمنى الظروف التي تطرأ على نشاط الممول فى السنوات المقيسة فاعتد بها ، وقرر تطبيق القاعدة الأصلية فى تقدير الضريبة لا على أساس حكمى وإنما على أساس واقعى وهو تقديرها على أساس الأرباح الحقيقية للممول . فقرر فى المادة ٣٠ استثناء من أحكام المادتين السابقتين تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية للمكلف فى احدى السنوات المقيسة وذلك فى الأحوال الآتية :

أولا — استحداث نشاط جديد خلال السنة المالية الضريبية يختلف عن النشاط الأصلى :

وفى هذه الحالة تحدد الأرباح الناتجة من هذا النشاط ثم تضاف على الأرباح المقدرة حكما عن نشاطه الأصلى . ولو جاوز مجموع الأرباح الحد المشار إليه بالفقرة الأولى من المادة ٢٩ .

والحد المشار إليه فى الفقرة الأولى من المادة ٢٩ هو مبلغ ٤٠٠٠ ريال أربعة آلاف ريال ربح صافى (أى بعد خصم الإعفاء) .

ويلاحظ فى هذا الصدد أن تحديد الربح الناتج عن النشاط الجديد والذى يتم تقديره لا بطريق الربط الحكمى يكون عن جزء من السنة وليست السنة كلها أى عن المدة فقط التى تمت ممارسة ذلك النشاط خلالها .

وفى هذه الحالة يظل ربط الضريبة بطريقة الربط الحكمى معمولا به فى هذه السنة بالنسبة للنشاط التجارى أو الصناعى الذى لم يتغير .

ثانيا — تغير الكيان القانونى للمنشأة (م ٣٠ ثانيا) :

وتغير الكيان القانونى معناه اختلاف الشكل القانونى للمنشأة عما كان عليه من قبل فقد تكون المنشأة منشأة فردية فتنقلب إلى شركة تضامن والعكس صحيح .

فى هذه الحالة تتحدد أرباح الممول فردا كان أو شركة على أساس الأرباح التى حققها فى أول سنة لاحقة للسنة التى تغير فيها الكيان القانونى

وليس على أساس الربط الحكمى والذى تقاس فيه أرباح بعض السنوات على سنة الأساس .

ثالثا — طلب المكلف تقدير أرباحه الحقيقية (م ٣٠ ثالثا) :

فقد يطلب الممول بعد انتهاء السنوات المقيسة التى حوسب عنها محاسبته على أساس أرباحه الحقيقية بمعنى أنه عند إعادة محاسبته فى الدورات التالية لانتهاء السنوات المقيسة . يطالب بعدم تطبيق نظام الربط الحكمى وإنما ربط الضريبة على أساس الأرباح المحققة فعلا .

وقد أباح القانون ذلك فى المادة ٣٠/ ثالثا ولكن بشرط أن يكون الممول ممسكا لحسابات منتظمة فان تخلف ذلك الشرط يكون طلبه غير مقبول وتتم محاسبته على أساس الربط الحكمى .

ومن ناحية أخرى فإنه ليس لزاما على مصلحة الضرائب قبول مثل هذا الطلب ، وإنما جعل المشرع لها سلطة تقديرية فى قبوله أو رفضه ، فلها رفض الطلب حتى ولو كان المكلف ممسكا لحسابات منتظمة ، وحينئذ تربط عليه الضريبة وفقا لنظام الربط الحكمى فى الدورات التالية م ٣٠/ ثالثا .

هذا وقد نصت المـــادة ٣٠ فى الفقرة ثالثا على أن المكلفين الذين شملهم الربط الحكمى والذين سيقدمون اقراراتهم فى سنة ١٩٧٣ وكان يمسكون حسابات منتظمة (وكان ذلك غداة صدور هذا القانون) أن يطلبوا خلال ثلاثة أشهر من صدور القانون محاسبتهم على أساس نظام الأرباح الحقيقية وليس على أساس نظام الربط الحكمى .

كما خول لمصلحة الضرائب السلطة التقديرية كاملة فى قبول هذا الطلب أو رفضه .

رابعا — حدوث خسائر جسيمة :

من الحالات التى يتم فيها تقدير الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية وليس على أساس الربط الحكمى حالة حدوث خسائر جسيمة ، وقد عبر

المشرع عن هذه الحالة بقوله « إذا تعرض المكلف لكوارث أو خسائر كبيرة يعود تقديرها لمصلحة الضرائب شريطة تقديم الوثائق والمستندات المتبقية لذلك » .

ولا شك أن تقدير هذه الخسائر وما إذا كان المكلف قد انتابته حقا كوارث أو خسائر كبيرة يكون متروكاً لمصلحة الضرائب ولكن تحت رقابة قاضي الموضوع ويقوم مقامه الآن فى اليمن لجان الطعن الضريبى .

ومن ناحية أخرى فإنه إذا ثبت أن الممول قد عوض عن خسارته كما لو دفعت له شركة التأمين مبالغ على سبيل التعويض عن خسائره فلا يقبل من الممول مدعاه بأنه قد اصابته خسائر جسيمة .

علاقة التبعية بين سنة الأساس والسنوات المقيسة :

هناك رابطة لا انفصام لها تقوم بين سنة الأساس والسنوات المقيسة بمعنى أنه إذا عدلت أرباح سنة الأساس فان أرباح السنوات التى قيست عليها تجرى تعديلها بالتبعية ، وفقا لما انتهى إليه ذلك التقدير ، وسواء كان التعديل بالزيادة أو النقصان نظرا لقيام الارتباط والتبعية بين سنة الأساس والسنوات التى تقاس عليها .

(هـ) نظام الربط على أساس رقم الأعمال السنوى :

الضريبة على رقم الأعمال هى من نوع الضرائب على السلع وخدمات الاستهلاك ، وهى تفرض على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التى دفعت فى كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى المستهلك . ولذلك فإن حجم وعاء هذه الضريبة يزداد فى كل مرة تنتقل فيها السلعة وهو ما يدعو إلى فرض الضريبة بسعر منخفض نسبيا حتى لا يكون وقعها على المستهلك وخيما لأنه يتحملها فى النهاية [١] .

وقد أخذ المشرع الضريبى فى الجمهورية العربية اليمنية بنظام ربط الضريبة

---

(١) راجع ، زين العابدين ناصر ، المالية العامة ، ص ٢٨٤ ، ١٩٧ .

على أساس رقم الأعمال بمقتضى القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٧٦ المعدل للقرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٣ لتطبيقه على بعض فئات الممولين بالنسبة لارباح عام ١٩٧٥ أو السنة المتداخلة فيها ٧٥/٧٤ .

ونظام ربط الضريبة على أساس رقم الأعمال مقتضاه أن يتم ربط الضريبة على الممول على أساس نسبة معينة من رقم أعماله السنوى (١٪ وفقا المادة ٩) ويقصد برقم الأعمال السنوى المبالغ الإجمالى لنشاط الممول التجارى الناجم عن مجموع الأعمال التى مارسها أو المبيعات التى حققها خلال سنة مالية أى فترة الأثنى عشر شهرا التى تخضع للضريبة .

وهذا النظام يحقق فوائد عملية هامة بالنسبة للمكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء كما أنه لم يأت من فراغ ، فبعد دراسة عملية لحالات ضريبية تمت محاسبة أصحابها رؤى أنه من الأوفق اتباع هذا النظام (الضريبة على رقم الأعمال) وهو تقدير الضريبة المستحقة بنسبة معينة من أرقام المبيعات التى حققتها المنشأة تأسيساً على أن الضريبة التى يتم ربطها تقارب إلى حد كبير الضريبة التى تربط بعد فحص كافة عناصر إنتاج الربح من مشتريات وبضاعة أول وآخر المدة ، أو فحص كافة عناصر حسابات التشغيل والأرباح والخسائر بالإضافة إلى أرقام المبيعات [١] .

وتطبيق هذا النظام على الممول متروك لاختياره ، على خلاف نظام الربط الحكمى فهو نظام اجبارى يفرضه القانون عليه ، إذ يتم ربط الضريبة على الممول على أساس ما حقق من ربح فى سنة خلت ولا يستطيع الممول ولا الإدارة الضريبية نفسها تطبيق نظام آخر لربط الضريبة بديلا عن هذا النظام .

ويستخلص من النصوص التى قررت نظام الضريبة على أساس رقم الأعمال وهما نص المادتين ٩ ، ٩ مكرر من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ أنه يشترط لتطبيق هذا النظام فى الربط ما يلى من الشروط :

---

(١) محمد العاصى ، المراجع المالية ، ص ٢٠٤ .

أولا : أن يكون الممول الذى يطلب الخضوع لهذا النظام من الأشخاص الطبيعيين وأصحاب المنشآت الفردية .

فلا تستطيع المنشآت التى تتخذ شكل شركات الأموال (المساهمة وذات المسئولية المحدودة والتوصية بالأسهم أن تطلب محاسبتها على أساس نظام الربط الحكمى .

على أنه من ناحية أخرى يستوى أن يكون من يطلب المحاسبة على أساس رقم الأعمال من صغار الممولين أو كبارهم ، على خلاف نظام الربط الحكمى فهو مقصور دائما على صغار الممولين .

ثالثا : أن يكون رقم الأعمال المحقق على الأقل مقداره مائة ألف ريال .

ثالثا : ألا يكون الممول قد دفع الضريبة من قبل على أساس وجود الدفاتر المنتظمة .

رابعا : أن يطلب المكلف تطبيق هذا النظام عليه عند محاسبته ضريبيا . فتطبيق نظام الضريبة على رقم الأعمال لا يحدث بقوة القانون كما هو الشأن فى نظام الربط الحكمى . وإنما هو نظام اختيارى يخضع لرغبة الممول نفسه وهو إذا أراد الخضوع لهذا النظام يتقدم بطلبه خلال الشهور الثلاثة التالية لانتهاء سنته المالية الضريبية .

وقد تطلب القانون من الممول الذى يتقدم للمحاسبة على أساس رقم الأعمال أن يرفق بطلبه صورة من الحسابات الختامية والميزانية موضحا بها على وجه الخصوص رقم الأعمال الإجمالى للسنة التى ستجرى المحاسبة عنها .

خامسا : ألا يكون قد رفض طلب الممول من قبل بالمحاسبة على أساس رقم الأعمال . فالربط على أساس رقم الأعمال متروك لتقدير الإدارة الضريبية وسلطتها . وإذا رفضت الإدارة الضريبية الربط على أساس رقم الأعمال فلا يجوز للممول التقدم بطلب آخر قبل انقضاء سنة كاملة على نهاية السنة التى رفض فيها الطلب .

أما عن مهمة الفاحص الضريبي بالنسبة للمول الذى يخضع نفسه لنظام الربط على أساس رقم الأعمال السنوى فتنحصر فى أمرين :

أولا : التحقق من توافر الشروط المتقدم ذكرها .

ثانيا : التحقق من صحة رقم الأعمال السنوى الذى يورده الممول فيما يقدمه من مستندات .

فإذا تحقق الفاحص من توافر هذين الأمرين قام بربط الضريبة على الممول بسعر ١ ٪ واحد فى المائة من مجموع رقم الأعمال السنوى وأخطر المكلف بالدفع على هذا الأساس على النموذج المعد لذلك .

ومنذ إخطار المكلف بدفع الضريبة يتساوى هذا المكلف مع بقية المكلفين الخاضعين لنظام تقدير الأرباح الحقيقية فيما يقرره التشريع الضريبى من حقه فى مراجعة مصلحة الضرائب والطعن فى تقديرها أمام لجان الطعن المختصة .

المطلب الرابع

ميعاد الربط وسعر الضريبة

موعد ربط الضريبة على الممول :

الضريبة تكون مستحقة على الممول وواجبة الآداء بمجرد انتهاء السنة المالية التى جرت المحاسبة عليها . ولكن الذى يحدث أن يتم الربط بعد انتهاء السنة المالية المذكورة وبعد انتهاء المهلة التى يسمح بها المشرع للممولين بتقديم اقراراتهم خلالها ، فالربط إذا كان يتم عن سنة معينة جرت المحاسبة عنها إلا أنه يخطر به الممول عادة فى السنة التالية لها .

سعر الضريبة :

هناك سعران للضريبة ، الأول سعر نسبى بمعنى أن تفرض الضريبة على الممولين بنسبة مئوية من الإيراد (٥ ٪ مثلا) أيا كانت قيمة هذا الإيراد .

والثانى سعر تصاعدى بمعنى أن يتدرج السعر بالزيادة كلما زاد حجم الإيراد الخاضع للضريبة .

وبالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعيه فى التشريع اليمنى فإن المشرع قد فرض الضريبة بسعر تصاعدى تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية حتى يتساوى الممولون فى التضحية وتتناسب الضريبة مع المقدرة التكليفية للممولين.

وقد فرق المشرع فى هذا الصدد بين شركات الامتياز من جهة وبين فئات المكلفين الآخرين من جهة أخرى على النحو الآتى :

فبالنسبة للمكلفين عدا شركات الامتياز فاقد نصت المادة ٧ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على ما يلى :

تحدد معدل الضريبة حسب النسب التالية :

الـ ٧٥٠٠ ريال الأولى من الأرباح الصافية السنوية التى تلى الحد الأدنى المعفى من الضريبة ٪٧

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية	٪١٠
الـ ٧٥٠٠ ريال التالية	٪١٥
الـ ٧٥٠٠ ريال التالية	٪٢٠
مازاد على ذلك	٪٢٥

أما بالنسبة لشركات الامتياز فإن معدل الضريبة يكون كما يلى :

الـ ٧٥٠٠ ريال الأولى من الأرباح الصافية	٪٢٠
الـ ٧٥٠٠ ريال التالية من الأرباح الصافية	٪٢٥
الـ ٧٥٠٠ ريال التالية من الأرباح الصافية	٪٣٠
مازاد على ذلك	٪٣٥

هذا وقد ثار الخلاف فى الفقه حول أى السعرين هو الذى يطبق على الممول هل السعر فى المدة المقدم عنها الإقرار فى نهايتها أم السعر فى السنة التالية لذلك وذلك على افتراض اختلاف السعرين عن بعضهما .

ونحن نرجح مع آخرين الأخذ بالاتجاه الأول نظرا لأنه يتفق مع مبادىء استحقاق الضريبة والذى يقتضى أن يكون الاستحقاق فى تاريخ انتهاء السنة المالية للمكلف خاصة وأن هذه السنة وحدة متماسكة لا تقبل التجزئة ، وسواء كانت سنة مالية تقويمية أو سنة متداخلة .

المطلب الخامس

تحصيل الضريبة

نتناول فى هذا الصدد بحث قواعد تحصيل الضريبة وطريقة سدادها ، وتحصيل الضريبة إما أن يتم بناء على الاقرار المقدم من الممول أو بعد فحص نشاطه وتقدير أرباحه . وسنتناول كلا الأمرين على التوالى :

(١) تحصيل الضريبة من واقع الاقرار :

سبق لنا القول بان القانون يلزم المكلفين بتقديم إقرارات ضريبية سنوية فى آجال محدودة يبين فيها كل منهم مقدار أرباحه (المواد ١٤ ، ١٥ ، ١٩) . وقد نص القانون على أن تأدية الضريبة فى هذه الحالة يكون من وقع الاقرار الضريبي المقدم من الممول ، بل ودون حاجة إلى مطالبة من جانب مصلحة الضرائب .

ولا يجوز تقسيط دين الضريبة فى هذه الحالة .

والسبب الذى من أجله يلزم الممول بأداء الضريبة فوراً من واقع الإقرار المقدم منه وهو أن الاقرار يعتبر بمثابة سند تنفيذى وحجة على الممول وهو ماقررته المادة ٤٩ من القانون . ودين الضريبة يكون حينئذ على الممول قد تحدد بمقتضى الإقرار وأصبح حال الأداء ومعين المقدار ويتعين الوفاء به دون حاجة إلى إجراء آخر . وفى هذه الحالة يجوز لمصلحة الضرائب توقيع حجز تنفيذى على الممول إن لم يبادر هو من جانبه بدفع دين الضريبة من واقع الإقرار .

(ب) تحصيل الضريبة من واقع الفحص :

إذا لم يقدم المكلف إقرارا فإن الضريبة تستحق عليه بعد فحص حالته وتقدير أرباحه تقديرا فعليا . كذلك تقدر الضريبة من واقع الفحص إذا كان المكلف قد قدم إقرارا تم فحصه ثم تبين أنه يستحق عليه ضرائب أخرى بعد فحص عناصر ذلك الإقرار .

وعلى المكلف سداد الضريبة من واقع تقدير مصلحة الضرائب للأرباح حتى لو طعن فيها بعد ذلك .

قواعـــد التحصيل :

أوضحنا من قبل الأحوال العديدة التي يكون فيها دين الضريبة واجب الأداء [(١)] وقلنا بأنه يكون كذلك ولو مع جواز الطعن فى تقدير مصلحة الضرائب أو حصول الطعن فعلا . م ١٩ بمعنى أن الطعن أمام لجان الطعن ثم اللجنة الاستئنافية لا يوقف تحصيل الضريبة [(٢)] وذلك تطبيقا لمبدأ هام فى القانون الضريبى هو أن الطعن فى الضريبة لا يوقف تحصيلها .

ومن المبادىء المقررة فى هذا الصدد أيضا أن الوفاء بدين الضريبة يكون فى مقر الإدارة الضريبية من غير احتياج إلى مطالبة المكلف فى مقره م ٥٠ .

وقد أوضح المشرع الضريبى اليمنى أن تحصيل الضريبة يتم أما على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو دفعة واحدة كل سنة وفقا لما تقرره اللائحة التنفيذية .

ويجوز تقسيط دين الضريبة على مدة أطول من المدة المقررة المذكور بشرط ألا تزيد مدة التقسيط على مثل عدد السنوات الضريبية ، وبشرط أن

---

(١) وهو يكون واجب الآداء :

١ – إذا لم يقدم المكلف اقراراً .

٢ – إذا لم يعترض على اخطاره بربط الضريبة .

٣ – إذا صدر قرار لجنة الطعن برفض تظلمه .

٤ – إذا وافق على تقدير الضرائب لارباحه .

(٢) د . السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ، ١٩٧٦ ، ١٩٧٧ ص ٥٤٠ .

يأذن بذلك وزير الخزانة ويجوز للإدارة الجنائية أن تقوم بتقسيط دين الضريبة على الممول إذا انتابته ظروف معينة تجعل الوفاء بدين الضريبة دفعة واحدة أمرا متعذرا ، وقد أصدر وزير الخزانة إلى رئيس مصلحة الضرائب تفويضاً فى هذا الشأن عملا بالمادة ٥١ من اللائحة التنفيذية .

من ناحية أخرى إذا تأخر المكلف عن سداد أى قسط فى موعده المضروب يحل سداد بقية الأقساط كلها وعلى الفور . وهذا الحكم ليس تعسفيا وإنما أريد به حماية حقوق الخزانة من الضياع واتقاء حيل المكلفين المتلاعبين .

طريقة الدفع :

تتولى الإدارة الضريبية تحصيل الضريبة عن طريق فروعها ومكاتبها المنبثة فى المحافظات والوفاء بدين الضريبة يكون على النحو التالى .

١ — إما أن يكون الدفع نقداً وهو الأصل وعلى النموذج المعد لذلك. فكما يقول بنص القانون « بمقتضى أذونات توريد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بتسديدها بغير اخلال بما قد يكون لهم حق فى الرجوع على من هم مدينون بها وفقا لقانون تحصيل الأموال العامة » .

(م ٤٩ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢)

٢ — أو يتم الدفع بواسطة شيك مصرفى أو حوالة بريدية أو إلى محصل أو أية خزانة حكومية . على أنه فى حالة السداد الحاصل إلى جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها فإن على الممول أن يخطر الإدارة الضريبية المختصة بالسداد مع ذكر المحصل أو الخزانة التى أودع فيها المبلغ ورقم الإيصال وتاريخه .

ضمانات تحصيل الضريبة :

هناك ضمانات عديدة تكفل تحصيل دين الضريبة ومن ذلك :

---

(١) محمد يحيى العاضى ص ٢٤٢ .

أولا - الحجز على أموال المكلفين :

فالمشرع الضريبي يمنح الإدارة الضريبية حق توقيع الحجز على أموال المكلف وهنا نفرق بين الحجز التحفظي والحجز التنفيذي :

الحجز التحفظي : فقد قررت المادة ٤٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ ما يأتي :

إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة معرضة للضياع فلرئيس المصلحة أن يصدر أمراً بحجز ما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة فقط .

فماذا يقصد المشرع الضريبي من هذا النص : المتبادر من ظاهر النص أن يكون هناك مبالغ للممول لدى مصلحة الضرائب ومن ثم تقوم بحجزها : ولكن النص يراد به شيء آخر وهو الحق في توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف بأمر من رئيس المصلحة (أو من يفوضه)وآية ذلك العبارة التي وردت في صدر النص .

وهو إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الدولة معرضة للضياع .

ومن ناحية أخرى فإن كان الأوفق أن ينص على دين الضريبة بدلا من تعبير « حقوق الدولة» فالنص المذكور قد ورد في قانون الضرائب لضمان تحصيل دين الضريبة وليس لتحصيل « حقوق الدولة » وهو تعبير واسع فضفاض .

الحجز التنفيذي :

إذا أصبح دين الضريبة قطعيا فقد قررت المادة ٤٨ في هذا الصدد ما يأتي « تخول مصلحة الضرائب الحق في توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود والأوراق المالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل » .

وعلى المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما في ذمته لخزانة مصلحة الضرائب أو التقرير بما في ذمته للمصلحة المذكورة مبينا أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته وذلك في خلال عشرة أيام من تاريخ تلقيه اعلانا إدارياً بذلك يوجهه إليه مندوب المصلحة المذكورة » .

وهذه المادة تخول مصلحة الضرائب الحق فى توقيع حجز تنفيذى على أموال المكلفين متى أصبح دين الضريبة قطعياً . والحجز الذى يتم قد يكون على أموال المكلف شخصيا أو على ما قد يكون له من أموال لدى الغير وهو ما يسمى بحجز ما المدين لدى الغير .

ولم يفت المشرع الضريبى أن ينص على حق الإدارة الضريبة فى توقيع حجز تنفيذى على أموال المكلف وفاء لدين الضريبة من واقع ماورد باقراره ، إذا لم يبادر هو بالسداد من نفسه ، فالمشرع قد اعتبر ماورد فى إقرار المكلف فى هذه الحالة بمثابة سند تنفيذى يخول المصلحة حق توقيع الحجز التنفيذى . (م ٤٩ / الفقرة الأخيرة) .

ثانيا — حالة مغادرة البلاد بصفة نهائية :

ومن قبيل الضمانات التى تكفل الوفاء بدين الضريبة مانصت عليه المادة ٥٨ من القانون ١١ لسنة ٧١ من أنه يتعين على كل شخص يرغب فى مغادرة أراضى الجمهورية العربية اليمنية بصورة نهائية ان يحصل قبل سفره على شهادة من المصلحة تفيد سداد كافة الضرائب المستحقة عليه أو تقديم ضمانات كافية تقبلها . ويسرى نفس الحكم على الأشخاص غير المقيمين الذين يرغبون فى مغادرة البلاد بصفة مؤقتة » .

ولا ريب أن مثل هذه النصوص من شأنها ان تحول بين الكثيرين وبين التهرب من الضرائب وسواء كنا بصدد مكلفين وطنيين أو أجانب .

الفصل الخامس

الإعفاء الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم الأعباء العامة التي يتساوى المواطنين جميعا فى تحملها عملا بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة . ولكن المشرع الضريبي قد يخرج على هذا الأصل الدستورى لإعتبارات هامة أخرى تحقق أهدافا سامية وتعود بالنفع الجليل على المصلحة العامة أيضا فيمنح مايسمى بالاعفاءات الضريبية .

على أنه يلاحظ أن الاعفاء الضريبي لا يكون إلا بنص فى القانون . أى أنه لابد أن يصدر من السلطة التشريعية المختصة ، فلا تملك سلطة أخرى أن تمنح إعفاءات ضريبية .

والاعفاءات الضريبية على نوعين :

إعفاءات شخصية وإعفاءات موضوعية وسنتناول كلا الاعفائين على التوالى :

المبحث الأول

الإعفاءات الشخصية

(رعاية الحد الأدنى اللازم للمعيشة)

وهى الإعفاءات التى يقررها المشرع الضريبي رعاية الممول ولظروفه وأعبائه الأسرية باعتباره مواطنا فى المجتمع . وأظهر صور هذا الإعفاء هو مايسمى باعفاء الحد الأدنى اللازم للعيشة .

فقد نصت المادة ١٠ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على مايلى :

« ينزل من الأرباح الصافية السنوية لكل مكلف طبيعى أو اعتبارى عدا شركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات الأمتياز حد أدنى معفى من الضريبة قدره (٧٥٠٠) سبعة آلاف وخمسمائة ريال » .

ويستفاد من النص المذكور مايلي :

١ — أنه إعفاء عام يسري على جميع المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وسواء كان الخاضع شخصا طبيعيا أو شخصا إعتباريا كشركة التضامن. ولكنه لا يسري على شركات الأموال (المساهمة والمسئولية المحدودة والتوصية بالأسهم) كما لا يستفيد منه شركات الامتياز كشركات التنقيب عن البترول .

والحكمة واضحة في عدم سريان نصوص الاعفاء على هذه الشركات جميعا ، سواء كنا بصدد شركات الأموال أو الامتياز لافتراض ملاءه هذه الشركات . فلسنا بصدد ممول شخص جدير بالرعاية الاجتماعية والتخفيف عنه توفيرا للحد الأدنى اللازم للمعيشة .

٢ — والإعفاء المذكور هو إعفاء مطلق يتمتع به كل ممول مهما بلغت أرباحه الصافية . فالنص لم يقيد الإعفاء بقيود خاصة . وإنما هو إعفاء يستفيد منه حتى كبار الممولين الذين يحققون أرباحا وفيرة لأن هذا الإعفاء قد شرع أصلا رعاية للأعباء العائلية للممولين ، وتوفيرا للحد الأدنى اللازم للمعيشة لكل منهم .

٣ — أن نظام إعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة وإن كان عاما مطلقا إلا أنه نطاقه محدود بالمكلفين الذين تربط عليهم الضريبة على أساس نظام تقدير الأرباح ، وبالتالى فهو لا يسري على الممول الذى يحاسب على أساس نظام الضريبة على رقم الأعمال . فمثل هذا الممول يسري عليه نظام آخر للاعفاء إذا قل رقم الأعمال عن مائة ألف ريال في السنة .

نسبية الاعفاء في حالات معينة :

بعد أن قررت نصوص القانون المبدأ العام في الإعفاء من الضريبة في حدود مبلغ ٧٥٠٠ ريال تخفيفا للاعباء الاجتماعية في المادة العاشرة راعى المشرع أن هناك حالات معينة يكون الاعفاء فيها جزئيا ، بمعنى أن يكون الاعفاء متناسبا مع مدة المحاسبة الضريبية التى تقل عن سنة كاملة .

وحينئذ فمن العدالة ألا يتساوى الممول مع غيره الذى تجرى محاسبته عن سنة كاملة ويستفيد بمبلغ الإعفاء كله وهو ٧٥٠٠ ريال .

ومن ناحية أخرى وتحقيقا للعدالة فإن الممول الذى تجرى محاسبته عن مدة تزيد على سنة أى على اثنى عشر شهرا يكون من حقه أيضا أن يستفيد باعفاء يوازى المدة التى يحاسب عنها والتى تزيد على اثنى عشر شهرا فهو يستفيد باعفاء يزيد على مبلغ ٧٥٠٠ ريال بنسبة عدد الشهور التى تزيد عن سنة كاملة .

وقد أجمل المشرع الضريبى هذا التفريد فى الإعفاء الضريبى حين نص فى المادة العاشرة على مايلى :

« ويراعى عند ربط الضريبة تحديد الحد الأدنى المذكور بشكل نسبى فى الحالتين التاليتين :

١ — حالة التوقف والتنازل متى أوفى المكلف بالالتزامات التى تقضى بها المادتان ٣٤ ، ٣٥ من هذا القانون .

٢ — الحالات التى يجوز فيها ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن سنة على نحو ماهو موضح فى المادة الثامنة من هذا القانون » .

فحد الإعفاء يتناسب مع المدة التى تفرض عليها الضريبة .

فإذا كان قد تم الربط حتى تاريخ التوقف أو التنازل عن المنشأة وكانت مدة الربط تقل عن سنة كاملة فالاعفاء يكون بنسبة هذه المدة ولتكن ستة شهور مثلا ٧٥٠٠ — ٣٧٥٠ ريال فقط .

لذلك إذا تم ربط الضريبة عن مدة تزيد على سنة فإن الإعفاء يقاس بقدر عدد الشهور التى فرضت عليها الضريبة ١٥ شهر مثلا . على أن المشرع قد اشترط التمتع بهذا الإعفاء فى حالتى التوقف أو التنازل عن المنشأة أن يكون الممول قد أوفى بالالتزامات التى تقضى بها المادتين ٣٤ ، ٣٥ من القانون .

وهاتان المادتان تتطلبان فى حالة التوقف عن المنشأة أن يخطر الممول

مصلحة الضرائب وأن يقدم الوثائق اللازمة لتصفية الضريبة عليه . وكذلك الحكم فى حالتى التنازل الكلى أو الجزئى .

استثناءات من الاعفاء الضريبى :

الإعفاء الضريبى ليس مطلقا وإنما ترد عليه بعض الاستثناءات منها :

١ — عدم جواز الجمع بين الاعفاءات الشخصية لأكثر من ضريبة :

فالإعفاء الذى يستفيد منه الممول والذى يتقرر رعاية للأعباء العائلية نظراً لغلاء نفقات المعيشة لا يجوز أن يتمتع به الممول إلا مرة واحدة . أى أنه لا يتمتع إلا باعفاء واحد وذلك لو افترضنا أنه يخضع لضرائب نوعية مباشرة متعددة . فالإعفاء الضريبى لا يتكرر والممول يكون حراً فى إختيار الضريبة التى يتمتع فى خصوصها بالإعفاء مراعاة للأعباء العائلية .

وعلى هذا الحكم نصت المادية الحادية عشرة من القرار بقانون سالف الذكر .

« إذا كان المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة على الإيراد فى الجمهورية العربية اليمنية فإنه لا يتمتع إلا باعفاء واحد يختاره المكلف » .

وتطبيقا لهذا النص فإذا كان المكلف تاجرا ثم هو صاحب مهنة حرة يباشرها فى نفس الوقت فهو يخضع على الأرباح التجارية كما يخضع لضريبة المهن الحرة . ويكون بالخيار فى صدد التمتع بالاعفاء إما عند محاسبته على الضريبة على الأرباح التجارية أو عن ضريبة المهن الحرة أيهما يختار . ولا يجوز له أن يجمع بين إعفاءين معا . وعليه فإن وعاء الضريبة الأخرى يخضع بكامله للضريبة المقررة وبديهى أن الممول سيختار الإعفاء الأصلح له .

٢ — الربح المتولد عن العمولة والسمسرة العارضتين :

سبق القول بأن الربح المتولد عن العمولة أو السمسرة العارضة يخضع بالكامل للضريبة على الأرباح التجارية دون خصم أية تكاليف . وهذا

ماذكره المشرع الضريبي حين قرر فى المادة الرابعة : « وتسرى الضريبة كذلك وبدون أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفع فى عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة » .

المبحث الثانى

الإعفاءات الموضوعية

قرر المشرع اليمنى أن هناك بعض المشروعات التى تنشأ لأغراض اجتماعية أو اقتصادية ويرتجى من ورائها أن تعود بالنفع على الاقتصاد القومى ومن ثم رأى إعفاءها من الضريبة المقررة على الأرباح التجارية والصناعية .

وقد حدد المشرع هذه المنشآت فى المادة ١٢ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ ، الجمعيات التعاونية والجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وبعض المنشآت الزراعية التى تقوم بتربية المواشى والنحل والدواجن والمعاهد الأهلية للتعليم والمستشفيات الأهلية لمدة محدودة والمشروعات المنصوص عليها فى قانون استثمار رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية .

وها كم نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه المنشآت .

أولا – الجمعيات التعاونية :

وقد نص القانون بخصوصها على مايلى :

« الجمعيات التعاونية وشركات التعاون المشكلة وفقا للقانون شريطة أن يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين إليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد والمحاصيل والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة » .

والجمعيات التعاونية نوع من المؤسسات الاجتماعية هى لا ترمى إلى الكسب أصلا وهدفها تحسين أحوال أعضائها من النواحى المادية فى مسائل الإنتاج والشراء والاستهلاك عن طريق تضافر جهودهم وتعاونهم عاملين بالمبادىء التعاونية المستقرة .

والإعفاء الضريبي الذى يتقرر لهذه الجمعيات التعاونية وشركات التعاون قصد به تشجيع الحركة التعاونية فى البلاد لما لذلك من أثر جلى واضح فى انعاش الاقتصاد القومى وازدهاره فى وقت قصير .

ومن ناحية أخرى فقد روعى فيه أن هذه الجمعيات هى هيئات لا ترمى إلى الكسب أصلا ومن ثم يتخلف بشأنها توافر بعض شروط الخضوع لضريبة الأرباح .

ولم يقيد المشرع هذا الإعفاء بمدة معينة وإنما أورده مطلقا، فإذا تجاوزت هذه الجمعيات أو شركات التعاون الغرض الذى من أجله انشئت وهو التيسير على أعضائها فأصبحت تتعامل مع غير الأعضاء وانتوت الكسب كما لو قامت بفتح محلات تبيع فيها للجمهور سلعا معينة دون تمييز بينهم وبين أعضائها ، فإننا نرى أن الأرباح الناتجة عن هذا التعامل مع غير الأعضاء تخضع الضريبة على الأرباح التجارية لأنها حينئذ تكون قد استهدفت تحقيق الربح [١] .

ثانيا — الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب :

ومثال هذه الجماعات الجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية التى تقتصر التعامل فيها على الأعضاء المؤسسين لها . والإعفاء هنا يتمشى مع القواعد العامة فى الضريبة على الأرباح التجارية والتى لا تتقرر إلا بالنسبة للنشاط الذى يسعى لتحقيق الربح بصفة أصلية .

وتطبيقا لذلك فقد قضى بأن استخلاص الحكم من قانون هيئة الاويلدز أنها لا ترمى إلى الكسب وهو ما يدخل فى السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع ، وبالتالى اعفاء تلك الهيئة من ضريبة الأرباح غير التجارية هو استخلاص سائغ وحكم صائب [٢] .

---

(١) نستأنس فى هذا الرأى بما انتهى إليه قسم الفتوى بمجلس الدولة المصرى فى تفسيره المادة ٤٠ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها — انظر كمال الجرف ، فتوى مجلس الدولة فى الخلافات الضريبية من ص ١٣٥ — ١٣٧ .

(٢) نقض مدنى ٢٥/١٠/١٩٧٢ الطعن رقم ٣ لسنة ٣٥ ق .

ونكرر هنا ماقلناه سلفا بشأن الجمعيات التعاونية فى حالة تجاوزها ألغرض الأساسى إذا قامت بتوسيع نشاطها باقامة محلات تجارية مثلا ، فهى إن فعلت ذلك خضع نشاطها الأخير للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وهذا هو المستفاد من مفهوم المخالفة من النص التشريعى الذى ورد بخصوصها :

« الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو الصحى أو العلمى أو الرياضى أو التربوى » .

ثالثا — المنشآت الزراعية :

فقد نص القانون على إعفاء المنشآت الزراعية من الضريبة على الأرباح التجارية مالم تكن متخذة شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسئولية محدودة أو شركات توصية بالأسهم وكذلك تعفى من الضريبة الأرباح الناتجة عن الاستغلال الزراعى البحت المتصلة به والملازمة له مالم يتجاوز النشاط طبيعة الاستغلال الزراعى المذكور وتتعداه إلى عمليات غير متصلة به أو غير ملازمة له ، فيخضع الربح الذى تحققه العمليات فى الحالات المذكورة للضريبة .

وهنا يثور التساؤل عن المقصود بالمنشآت الزراعية التى تتخصص فى عمليات الاستغلال الزراعى

اختلف الفقه والقضاء فى هذا الشأن فهناك اتجاه يرى أن الاستغلال الزراعى هو الذى يكون مقصورا على العمليات الزراعية المحضة بحيث إذا تجاوز النشاط تلك الأعمال إلى بعض الأعمال المتممة للنشاط الزراعى كا تاج بعض الأغذية المحفوظة (كالمربات والمشروبات والعطور) أو أقيم مصنع لتعليب الفواكه أو الخضروات أو اتخذ محل لبيع الزهور فإن المنشأة الزراعية حينئذ لا تتمتع بالإعفاء الضريبى المقرر للمنشآت الزراعية لتجاوزها للنشاط العادى للمنشأة الزراعية .

وهناك اتجاه آخر يرى التوسع فى تعريف الاستغلال الزراعى بحيث

يشمل كل الأعمال المتممة للنشاط الزراعى ولو كانت ذات طبيعة تجارية أو صناعية . ومثالها الحالات التى أوضحناها سلفا وحينئذ تتمتع المنشأة الزراعية بالإعفاء الضريبى المقرر (١) .

وتمشيا مع نصوص التشريع الضريبى سالفة الذكر فان المنشأة الزراعية لو اتخذت شكل إحدى شركات الأموال فإنها تخرج عن كونها منشأة زراعية فتخضع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولا تكون أهلا للتمتع بالإعفاء .

وشركات الأموال كما أسلفنا هى شركة المساهمة والشركة ذات المسئولية المحدودة وشركة التوصية بالأسهم . وإخضاع هذه الشركات للضريبة التى نحن بصددها يتمشى مع اتجاه المشرع الضريبى من فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات مهما كان الغرض منها وسواء كان نشاطها تجاريا أو صناعيا أو ماليا أو عقاريا أو زراعيا فهو يخضع للضريبة .

رابعا — المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفريخها :

وهذا النص يقضى باعفاء الأشخاص الذين يقومون بتربية النحل أو الدواجن ومعامل التفريخ وتربية المواشى سواء كان ذلك بغرض التسمين ثم البيع أو لإدرار اللبن وبيعه وتوزيعه .

فالأنشطة المذكورة ذا طبيعة تجارية فكان يجب أن تخضع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لو لم يرد هذا النص ولكن المشرع قدر أهمية ذلك النوع من النشاط نظرا لحاجة البلاد لكميات متزايدة يوما بعد يوم من اللحوم والطيور وغيرها من أنواع الثروة الحيوانية توفيرا للعملات الأجنبية التى تستخدم فى استيرادها والتى تستنزف الدخل القومى .

---

(١) على وجه التفصيل محمد طه بدوى وحمدى النشار ص ٥٠١ . وقد أيدت محكمة النقض المصرية فى حكمها لها بتاريخ ٤٨/١٢/٢٥ الاتجاه الأخير

على إن الإعفاء المذكور كما هو صريح النص لا يسرى إذا اتخذت المنشأة شكل إحدى شركات المساهمة ولا ريب أن هذا مطعن يوجه إلى القانون . فالشركات المساهمة فى هذا المجال تكون أمكن من غيرها فى تحقيق الهدف من الإعفاء . نظرا لامكانياتها المادية التى تفوق إمكانيات الأفراد فى هذا الصدد .

خامسا — « المعاهد الأهلية للتعليم الابتدائى والاعدادى والثانوى العالى والفنى والمهنى » .

وهذه المعاهد قد تتبع شخصا من الأشخاص أو تتبع جمعية خيرية لا ترمى إلى الكسب والحكمة من الإعفاء هو ذلك النشاط التعليمى الذى يقدم خدمات جليلة تؤدى لأبناء الشعب سيما فى مرحلة النهضة ونبذ التخلف ، ومن ثم يكون جديرا باعفائه من الضريبة ، ولو تحقق من وراء ذلك النشاط التعليمى بعض الأرباح فالأرباح ليست هى الغرض الأساسى من وراء هذا النشاط ، فالعائد التعليمى أكثر نفعا مما لو فرضت الضريبة على النشاط التعليمى .

سادساً — « المستشفيات الأهلية »

ولم يشأ المشرع الضريبى أن يطلق الإعفاء لهذا النوع من النشاط فقيده فقط بمدة خمس سنوات من تاريخ البدء باستثمارها . ويمكن إعفاء هذه المستشفيات من نصف الضريبة المقررة لمدة خمس سنوات أخرى بناء على تقرير من لجنة تؤلف من ثلاثة مندوبين من وزارة الصحة ومصلحة الضرائب والمجالس البلدية .

ويلاحظ بالنسبة لهذا الإعفاء أنه على نوعين :

أولا : إعفاء وجوبى بقوة القانون فى السنين الخمس الأولى التى تبدأ من وقت بداية الاستثمار وذلك تشجيعا لهذا النوع من المرافق الذى تحتاجه البلاد فى الفترة الحالية بصورة ملحة .

ثانيا : إعفاء جوازى فى السنوات الخمس التالية للتأسيس ومباشرة النشاط

من نصف الضريبة بناء على تقرير من اللجنة المذكورة فى النص . وطبيعى أن اللجنة المذكورة لن تمنح هذا الإعفاء إلا إذا ارتأت من نشاط المستشفى ما يرشحها لهذا الإعفاء ، بما تقدمه من خدمات جليلة تناسب الأسعار التى تحصلها وما تلتزم به من معاملة حسنة للمرضى المترددين عليها .

سابعا — المؤسسات والمشاريع المنصوص عليها فى القانون الخاص باستثمار رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية فى مجال التنمية الصناعية وفقا للشروط المنصوص عليها فى القانون المذكور .

الفصل السادس

الطعن الضريبي

نظم المشرع الضريبي اليمني إجراءات الطعن في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في المواد من ٢٠ إلى ٢٧ في القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢

. وقد أوجد القانون جهتين للطعن الأولى لجان الطعن في الأقاليم والمحافظات والثانية اللجنة الاستئنافية ومقرها مدينة صنعاء وفيما يلي توضيح كيفية اجراء الطعن الضريبي .

المبحث الأول

الطعن أمام لجـان الطعن فى المحافظات

إعلان الممول بربط الضريبة :

من المقرر أن يتم ابتداء إعلان الممول بربط الضريبة المقررة عليه وهذا اجراء جوهري حتمه القانون ، وذلك حتى يكون الربط منتجاً لكافة أثاره القانونية ، ويتم إعلان الممول بربط الضريبة على النموذج المعد لذلك .

وقد نظم القانون في المادتين ٥٦ ، ٥٧ طريقة الإعلان ، وهنا يفرق حالة وجود المكلف وحالة غيابه .

حالة وجود المكلف :

في هذه الحالة يكون للإخطارات التي ترسلها الإدارة الضريبية إلى الممول بطريقة التبليغ الإداري قوة الإعلان بالنسبة للممول ، سواء استلمها أو رفض استلامها ، والمقصود بالتبليغ الإداري هو إخطار الممول بالضريبة من قبل الإدارة التي يتبعها . وسواء تم الإبلاغ له بمقره أو بمنشأته أو في موطنه الأصلي أو في موطنه المختار فالإعلان يكون منتجاً لأثارة القانونية وهو اتصال علم الممول بما ورد في الإخطار من جهة ربط الضريبة .

حالة غياب المكلف :

إذا تعذر إعلان المكلف على النحو السابق بيانه ، كما لو كانت المنشأة قد أغلقت يثبت ذلك فى محضر يحرره الموظف المختص بالضرائب بمعرفته ويوقع عليه عاقل الحارة أو عاقل المهنة أو رئيس قسم الشرطة ثم يعلن هذا المحضر فى لوحة إعلانات مكتب الضرائب المختص .

وقد اشترط القانون لكى ينتج هذا المحضر آثاره وهو اعتبار المكلف معلناً قانوناً أن ينتقل موظف الضرائب المختص إلى مقر المنشأة ويجرى التحريات اللازمة للتثبت من غياب المكلف ويثبت ذلك فى المحضر .

جهة الطعن :

لجان الطعن الضريبى هى من قبيل اللجان الإدارية ذات الإختصاص القضائى إذ هى تقوم بفصل الخطاب بين خصمين فى خصومة قضائية بقرار إدارى يصدر منها .

وسنتناول إجراءات الطعن أمام هذه اللجان ثم تشكيلها واختصاصاتها :

إجراءات الطعن :

نص القانون على أن الطعن يرفع أمام هذه اللجنة بعريضة يودعها المكلف مكتب الضرائب فى اللواء التابع له وبعد دفع الرسوم المقررة . وللممول حينئذ أن يحتفظ بصورة من العريضه مؤشراً عليها من المكتب المذكور بتاريخ تقديمها إليه . م ٢٢ .

والميعاد الذى يقدم فيه الطعن أمام هذه اللجنة نص عليه القانون فى موضع آخر (وكان الأولى أن ينص عليه هنا فى مكانه الطبيعى) وهو شهر أى ثلاثون يوماً ، من تاريخ اخطار مصلحة الضرائب للممول بالنموذج المعد لذلك (هو النموذج أرباح ٧٢/٥) .

وهذا النموذج توضح فيه عناصر ربط الضريبة بالنسبة لفئات الممولين الآتيــة : —

١ ـ الممولون الذين لم يقدموا اقرارات ضريبيـــة بالمرة وكانت قد طلبت منهم .

٢ ـ الممولون الذين اخطروا بالنموذج رقم ٤ أرباح ضرائب ولم يعترضوا عليه فى حينه .

٣ ـ أو كان قد اعترض عليه وأبدى الممول ملاحظات بشأنه ولم تقتنع مصلحة الضرائب بملاحظاته واعتراضاته .

فى هذه الأحوال كلها تقوم مصلحة الضرائب بإرسال إخطار بربط الضريبة على الممول توضح فيه عناصر الربط وأسس التقدير التى اتبعتها ويكون للممول حق الطعن أمام اللجنة المذكورة خلال شهر من تاريخ هذا الأخطار ، م ١٦ .

وقد أورد القانون (وفى ثنايا المـــادة ٥٧) فى القسم السابع تحت عنوان « أحكام متنوعة » نص على حق الممول فى الطعن وفى ربط الضريبـــة عليه خلال شهر من تاريخ توقيـــع الحجز على أمواله وإلا أصبح الربط نهائياً .

ويلاحظ أن المشرع الضريبى قد أفرد قسماً خاصاً للتحصيل والحجز وهو القسم الخامس نص فيه على ميعاد الطعن وكان الأجدر بالمشرع الضريبى أن ينص على ميعاد الطعن الضريبى لا فى صدد الحديث عن الحجز وتوقيعه على الممول ، وإنما عند الحديث عن اجراءات الطعن أمام اللجنة فذلك هو الموضع الطبيعى لمثل هذا النص [١] .

هذا ويجب أن يقدم الطعن فى خلال الميعاد المحدد قانوناً سواء كان متعلقاً بأرقام الأرباح أو بمبدأ فرض الضريبة فى ذاته [٢] .

---

(١) نهيب بالشارع الضريبى اليمنى ان يتدارك هذا الامر فى تعديل تشريعى قادم بحيث يكون النص على ميعاد الطعن امام لجنة الطعن فى موضعه الطبيعى .

(٢) نقض مدنى ١٩٧٢/٣/٨ الطعن رقم ١٥٢ لسنة ٣٤ ق .

تشكيلهـــا :

يتم تشكيل لجان الطعن بمعرفة رئيس مصلحة الضرائب ، فهو يعين الأعضاء ويحدد مقار اللجان وتشكيل هذه اللجنة وفقاً لنص القانون على النحو التـــالى :

١ — أحد مديرى العموم بقطاع الإيرادات بوزارات المـــالية بصنعاء ويحل محله مدير عام المـــالية بالمحافظة فى المحافظات . رئيساً*

٢ — موظف فنى من الضرائب . عضواً .

٣ — مندوب من أعضاء الغرفة التجارية أو أحد التجار الذين يدفعون ضريبة أرباح تجارية لا تقل عن ٥٠٠ ريال سنوياً م.٢ عضواً .

وقد نص القانون على أن تكون جلسات هذه اللجان سرية وتصدر قراراتها بالأغلبية ويوقع على القرارات رئيس اللجنة وأمين السر خلال أسبوعين على الأكثر من صدورها .م ٢١

اختصاصاتهـــا :

نص القـــانون فى المـــادة ٢٠ على أن رئيس مصلحة الضرائب هو الذى يحدد اختصاص هذه اللجنة ومفاد هذا فقط هو الاختصاص المحلى ، لأن تحديد اختصاص النوعى لايكون لرئيس المصلحة وإنما هو يتم عن طريق القانون ذاته لاتصال ذلك بالنظام العـــام . وهذا هو ما أكده القانون حين عاد فى المـــادة ٢٣ ونص على أن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين المكلف والمصلحة .

فاللجنة لها سلطة البت فى كل أوجه الخلاف التى تثار بين المكلف ومصلحة الضرائب . فلا يقتصر عملها على مجرد إعادة النظر فى تقدير الضريبة ، وهل كان سليما أم مبالغا فيه ، وإنما تتطرق إلى بحث كل أوجه

الخلاف بين الخصمين والتى قد تطرح على بساط البحث سيما الجوانب القانونية المحضة كالتقادم المسقط للضريبة مثلا .

واللجنة المذكورة باعتبارها لجنة إدارية ذات إختصاص قضائى تفصل فى خصومة قضائية يكون لها أن تطلب من كل من مصلحة الضرائب والممول وهما الخصمان تقويم البيانات والمستندات التى تراها .

وللمكلف أن يوكل من يختاره لتمثيله قانوناً أمام اللجنة . وكان الأجدر بالمشرع هنا أن يقصر هذا التوكيل على المحامين وحدهم لأننا فى الواقع أمام جهة قضائية تفصل فى خصومه قانونية ، أو على الأقل كان عليه أن يقصر التوكيل فى الحضور أمام هذه اللجان على أقارب الممول حتى درجة معينة محدودة فقط .

هذا وقد نص القانون على أن اللجنة تصدر قرارها خلال سنة ونصف من تاريخ رفع الطعن إليها ما لم تكن هناك ظروف قاهرة . ولكن هذا الميعاد تنظيمى لا يترتب على عدم مراعاته البطلان .

ومن ناحية أخرى فقد نص القانون على أن اللجنة تصدر قرارها فى فى الحدود المعرضة عليها ، والذين يكون معروضاً عليها هو القرار المطعون فيه ، فهى تنظر أولا فى الطعن فى حدود ماطلبه المكلف فى عريضة الطعن بدون زيادة أو نقصان .

ومن ناحية أخرى لايزيد حكمها فى الطعن على ما أنتهت إليه مصلحة الضرائب فى قرار ربط الضريبة . حتى ولو ارتأت أن المكلف يستحق عليه ضريبة أزيد مما قررت عليه ، ويجب أن يبلغ كلا من المصلحة والمكلف بطريق التبليغ الإدارى بالقرار الذى تصدره اللجنة .

أثر قرار لجنة الطعن :

والأثر الذى رتبه القانون على قرار اللجنة فى حالة صدور قرارها بتعديل الربط على نحو معين أن يكون : حتب الاتباع بالنسبة لكلا الطرفين ، فيتم الربط على اساسه . ومن ناحية أخرى إذا لم تكن الضريبة قد حصلت فإن

تحصيلها يتم فى حدودما انتهى إليه قرار اللجنة . على أن قرار لجنة الطعن قد لا يصادف قبولا لدى مصلحة الضرائب أو الممول ومن ثم فقد نظم المشرع طريقاً الطعن فيه وهو التظلم أمام اللجنة الاستئنافية خلال شهر من تاريخ الإعلان بقرار لجنة الطعن . فإذا انقضت هذه المدة دون طعن أو قدم الطعن بعد الميعاد أصبح قرار لجنة الطعن نهائياً وغير قابل لإعادة النظر بأى وجه م ٢٤ .

هذا ومن المقرر أن الطعن فى الربط عن سنة معينة لا يمتد إلى غيرها من السنوات (١) .

وغنى عن البيان أن قرار اللجنة يجب أن يكون واضحاً لا غموض فيه يفصل فى الخصومة على أسس سليمة .

المبحث الثانى

الطعن أمام اللجنة الاستئنافية

أوجد المشرع هذه اللجنة الاستئنافية لتكون بمثابة جهة أعلى يطعن أمامها فى قرارات لجان الطعن الموجودة فى عواصم المحافظات ، وهو مايوفر للممول ضمانة أخرى فى المنازعة الضريبية ولا يقبل الطعن فى قرارها أمام أية جهة اخرى بعد ذلك .

وفيما يلى نتناول إجراءات الطعن أمام هذه اللجنـــة :-

تقديم الطعن :

نص المشرع على أن الطعن الضريبى يرفع أمام اللجنة فى القرارات التى تصدر من لجان الطعن المختلفة والتى سبق لنـــا الحديث عنها ، وسواء كان الطعن هنا من الممول أو من مصلحة الضرائب ذاتها .

وقد حدد المشرع أمداً لرفع الطعن أمام اللجنة وهو شهر من تاريخ

---

(١) نقض مدنى ٨/٣/١٩٧٢ الطعن رقم ٢٣٩ لسنة ٣٤ ق.

إعلان الطرفين بقرار لجنة الطعن ، إذ يجب أن يرفع التظلم خلاله وإلا أصبح قرار لجنة الطعن نهائياً وغير قابل لإعادة النظر فيه من أية جهة .

والطعن أمام اللجنة الاستئنافية يكون بتظلم مكتوب بدون رسوم ولكن يلتزم الممول (وليس مصلحة الضرائب) حينئذ أن يودع خزينة مصلحة الضرائب مبلغاً يوازى (٥٪) خمسة فى المائة من قيمة الضريبة المعترض عليها بصفة تأمين حتى إذا قضى لصالحه جاز له استرجاع ذلك التأمين .

أما إذا صدر قرار اللجنة فى صالح المكلف والخزانة فلا يرد من التأمين إلا بنسبة الضريبة التى حكم بأسقاطها إلى مجموع الضريبة المستحقة على المبالغ المطعون فيها . وفى جميع الأحوال لا يجوز أن يقل التأمين عن مائة ريال ولا يتجاوز ألف وخمسمائة ريال .

ومما هو جدير بالذكر انه لا يجوز المتظلم من قرار ربط الضريبة أن يقدم طعنه مباشرة أمام اللجنة الاستئنافية ، وإنما عليه أن يقدمه ابتداء إلى لجنة الطعن المختصة محلياً وينتظر صدور قرارها فإذا ما أصدرت قرارها وأراد صاحب الشأن الطعن فيه سواء كان الممول أو مصلحة الضرائب فان الطعن فيه يرفع أمام اللجنة الإستئنافية ، فإذا قدم الممول طعنه فى قرار الربط مباشرة أمام اللجنة الإستئنافية فانه يكون غير مقبول شكلا ويمتنع عن اللجنة النظر فيه م ٢٥ لرفعه بغير الطريق الذى يحكمه القانون .

ويلاحظ أن النص على أن الممول يدفع التأمين السابق ذكره هو من قبيل استلزام الجدية فى الطعن من جانب الممولين ، الحد من الطعون الوهمية أو التافهة . ولكن كان الأجدر بالمشرع فى هذه الحالة أن ينص على إلزام الطاعن بدفع رسوم قضائية تختلف قيمتها بحسب قيمة كل طعن ، فالطعون غير متماثلة فى قيمتها ، فإذا خسر الممول دعواه ضاعت عليه الرسوم وإن كسب الطعن ألزمت مصلحة الضرائب بالمصروفات .

فغرض رسوم قضائية على الطعن الضريبى هو أمر طبيعى وأجدى من فرض التأمين ،فلسنا بصدد عقد توريد حتى يلزم الممول الطاعن بتأمين يدفع

وإنما نحن بصدد جهة قضائية تفصل فى خصومة ومن ثم يكون من الطبيعى أن تقرر الرسوم مقابل تلك الخدمة بدلا من فرض التأمين .

وحينما تفرض رسوم مقابل نظر تلك التظلمات (وهى فى واقع الأمر دعاوى قضائية) فإنه لايكون هناك مجال لفرض نسبه معينة تحكمية ٥٪ كما هو التنظيم الحالى ، وإنما يختلف الأمر من قضية إلى أخرى بحسب قيمة كل دعوى . وهو ما يعود بمردود كبير على الخزانة العامة .

ويلاحظ أن المشرع من ناحية أخرى لم يشترط شكلا معينا يرفع به التظلم بل كل ما أوجبه هو أن يكون التظلم مكتوبا وكان يجب أن ينص على أن يقدم الطعن من محام مقبول للمرافعة ، ضمانا لكتابة الطعن على أسس قانونية تريح اللجنة الاستئنافية فيما بعد ، وتضمن سرعة التقاضى وتساعدها على الفصل فى التظلم ، كما تضمن جدية التظلم من جانب المتظلم ولا يفوتنا أن نقرر أن التظلم أمام اللجنة الاستئنافية وهو بمثابة دعوى تقام أمام أعلى جهات القضاء .

اختصاصات اللجنـــة :

اللجنة الاستئنافية هى لجنة مركزية وحيدة مقرها مدينة صنعاء وقد نص المشرع الضريبى على أن مهمتها فصل الخطاب فى الطعون التى تقدم إليها ضد القرارات التى تصدرها لجان الطعن المنبثة فى الاقاليم والمحافظات ، وتنظر اللجنة الطعون المقدمة إليها فى جلسات سرية .

ولتيسير قيام اللجنة بمهامها خول المشرع لها أن تطلب من كلا الطرفين الطاعن والمطعون ضده تقديم البيانات والأوراق والمذكرات الإضافية . كما أن لها أن تجرى التحقيقات اللازمة على الطبيعة وأن تستدعى أطراف الخصومة للمناقشة كما أجاز لها فى حالة الضرورة أن تندب واحد أو أكثر من أهل الخبرة ليدلى برأيه فى النزاع بنفقات على حساب الطاعن المتظلم .

ولا شك أن اللجنة الاستئنافية وهى تتولى فصل الخطاب فى كل أوجه الخلاف التى تثور بين الطرفين الممول ومصلحة الضرائب سواء من حيث

تقدير الأرباح أو من جهة المسائل القانونية التى تثار يكون لها السلطة الكاملة فى هذا الصدد وهو أمر طبيعى يستفاد من النص على أن اللجنة تقوم « باعادة النظر فى موضوع الطعن » .

ونظرا لانه قد تعرض بعض الأمور الفنية التى تدق على اللجنة الاستئنافية والتى تتطلب الاستعانة بالخبراء خولها القانون حق الاستعانة بآل خبرة وإن كنا لانوافق على النص الذى يقيد اللجنة بان تكون نفقات الخبير على حساب الطاعن المتظلم وهو الممول ، لأن عمل الخبير قد لايطلبه الممول ولكن تراه المحكمة لازماً للفصل فى الطعن ، ومن ثم كان يجب النص على أن مصاريف الخبير يتحملها من يخسر تظلمه فى النهائية وهو أمر طبيعى ومنطقى .

وإذا كان القانون قد نص على أن اللجنة الاستئنافية تصدر قرارها خلال شهرين على الأقل من تاريخ رفع التظلم إليها فان ذلك أمر تنظيمى لا يترتب على مخالفته بطلان .

اختصاص قضائى آخر : عهد القانون إلى كلا من لجان الطعن واللجنة الاستئنافية باختصاص آخر وهو الفصل فى الطعون التى تثار فى صدد ضريبة المرتبات والأجور والضريبة على المهن الحرة وسائر المهن غير التجارية أو الصناعية ، وبالجملة المنازعات التى يستلزمها تطبيق القانون ٢٦ لسنة ١٩٧٤ .

كما أضاف المشرع أيضا اختصاص آخر وهو الاختصاص بنظر المنازعات التى يستلزمها تطبيق القانون ٤٨ لسنة ١٩٧٦ الخاص بفرض ضريبة ممارسة عمل على المنشآت العاملة فى الجمهورية العربية اليمنية ومع عدم الإخلال بالأحكام المضافة فى قوانين الضرائب الخاصة .

تشكيل اللجنة الاستئنافية :

تشكل اللجنة الاستئنافية بقرار من وزير المالية بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب على النحو الآتى :

١ — نائب رئيس المكتب القانونى   رئيسا

٢ — وكيل مصلحة الضرائب أو مدير عام الضرائب المباشرة . عضوا

٣ — رئيس الغرفة التجارية لمحافظة صنعاء أو بالمحافظة الكائن بدائرتها نشاط المكلف أو من أحد التجار ممن لا يقل ما يدفعونه من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن ٢٠٠٠ ريال سنويا .

وفى حالة عدم وجود غرفة تجارية فى اللواء يعين أحد ممثلي التجار فى فى مجلس المحافظة عضوا ولا يجوز الجمع بين عضوية لجنة الاستئناف وعضوية أو رئاسة لجنة الطعن .

ونرى أنه قد آن الأوان لأن يناط بالقضاء والقضاء وحده بالفصل فى المنازعات الضريبية بدلا من اللجنة الاستئنافية وهذا أمر طبيعى ، فالقضاء هو صاحب الفصل فى الخصومات وهو أحق بها وأهلها سيما إذا كان خصم المواطن هى جهة إدارية وسلطة عامة ، فالقضاء بضماناته العديدة يوفر للمواطنين الطمأنينة والثقة فى القرار الذى يفصل فى المنازعة الضريبية وخاصة أن تبعية بعض أعضاء اللجنة الاستئنافية لوزارة المالية تجعلهم موالين لها فى إصدار القرار ، وفى هذا إخلال بأصول القضاء فكيف يكون الشخص الواحد خصما وحكما فى آن واحد .

وجوب ارتباط لجنة الطعن بالمبادىء العامة للتقاضى :

فقد قضى بأنه وإن كانت لجنة الطعن (المنصوص عليها فى المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢) مشكلة على الصورة التى صدر بها قرارها فى هذه الدعوى — هيئة إدارية إلا أنها وقد أعطاها القانون ولاية القضاء بالفصل فى خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب — وجب وهى بهذه الصفة أن ترتبط بالأصول الهامة والمبادىء العامة للتقاضى والتى من مقتضاها ألا يجلس للفصل فى خصومة من سبق له ابداء الرأى فيها ، ومن ثم فان ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من بطلان قرار لجنة الطعن تأسيسا على أن المأمور الفاحص لأرباح الممول عن سنى النزاع قد اشترك فى اصداره ، لا مخالفة فيه للقانون [١] .

---

(١) نقض مدنى ٦/١٢/١٩٥٦ السنة ٧ ص ٩٦١ .

أثر قرار اللجنة الاستئنافية :

القرار الذى تصدره اللجنة الاستئنافية هو قرار فاصل وحاسم فى المنازعة الضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب وهو قرار نهائى لا يجوز الطعن فيه بعد ذلك أمام أى جهة أخرى .

وعليه فانه بعد أن تصدر اللجنة الاستئنافية قرارها فى المنازعة الضريبية يكون الممول ملزم بدفع الضريبة حتما مقضيا ، ولايكون له أن يمتنع عن الدفع نظرا لأن قرار اللجنة الاستئنافية هو قرار بات .

ويجب أن يبلغ قرار اللجنة الاستئنافية فور صدوره إلى كل من المصلحة والممول عن طريق التبليغ الإدارى .

وهنا نعود إلى ماسبق أن قلناه ، وهو ضرورة أن يعهد إلى القضاء بمهمة الفصل النهائى فى المنازعات الضريبية ، فهى وحدها السلطة صاحبة الكلمة العليا فى هذا الصدد . وكم نود أن يتوج التنظيم القانونى للفصل فى المنازعات الضريبية بان يكون القرار النهائى فى المنازعة الضريبية لأعلى محكمة فى البلاد وهى محكمة النقض والاقرار ، فالمنازعة الضريبية لاتقل شأنا عن أى منازعة أخرى إن لم تزد عليها .

وجدير بالذكر أن الندوة الضريبية الخامسة المنعقدة بالمعهد الثقافى الضريبى بصنعاء فى الفترة من ١٩٨٠/١/١٥ حتى ١٩٨٠/١/١٧ قد ابرزت أن التجربة قد دلت على أن التشكيل الحالى للجان الطعن قد أصبح عائقا من الناحية العملية فى انجاز المنازعات الضريبية والفصل فيها وذلك بسبب قلة انعقاد هذه اللجان[١] . وان كنا لا نوافق على التوصية التى انتهت باعادة تشكيل لجان الطعن عن طريق استصدار قرار وزارى بمقتضاه يتفرغ مندوب من المالية لأعمالها ، ونهيب بالشارع اليمنى أن يعهد لهذا الاختصاص إلى القضاء حيث مناخ الحيدة والاستقلال وتوافر كافة الضمانات القانونية التى تتوافر لدى جهة أخرى سيما إذا كانت إحدى الجهات الإدارية طرفاً فى الدعوى . فكيف تصبح خصما وحكما فى آن واحد .

---

(١) محمد العاصى ، المرجع السابق ، ص ١٥١ .

الفصل السابع

التقادم الضريبي

تقادم الضريبة يعنى بالنسبة للحكومة سقوط حقها فى مطالبة الممول بما قد يكون مستحقا عليه من ضرائب لمضى فترة طويلة لم يطالب خلالها بدين الضريبة . وأساس هذا التقادم هو حماية الممول من تراكم المتأخرات عليه بتقصير مصلحة الضرائب .

وأما التقادم بالنسبة للممول فهو يعنى سقوط حقه فى مطالبة الخزانة بما دفع من ضرائب بغير حق، لمضى فترة طويلة تسمى فترة التقادم لم يطالب خلالها بما دفع بغير وجه حق .

والحكمة من تقادم الضريبة هى نفس الحكمة من التقادم بوجه عام فالتقادم ينبنى على قرينة الإهمال فى المطالبة بالحق إذ لا يجوز أن يظل المدين فى عرف التشريعات الوضعية مطالبا بدينه مدى الحياة أمام القضاء .

وقد تناولت المواد من ٥١ : ٥٣ النص على أحكام التقادم من حيث مدده وانقطاعه ووقفه وكيفية حساب مدده على النحو التالى :

أولا — مدة التقادم :

فقد نصت المادة ٥١ على مايلى : —

« يسقط حق الحكومة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى ٧ سنوات . ويسقط حق المكلف فى المطالبة برد الضرائب التى دفعت بغير حق بمضى ٧ سنوات » .

ويلاحظ أن المشرع قد ساوى بين الممول والحكومة بالنسبة لمدة التقادم ، وهو تسوية فى محلها إذ ليس هناك ما يبرر التفرقة بين الطرفين فى موضوع واحد وفى ظروف متماثلة .

مدى سريانه بالنسبة للحكومة :

عالجت النصوص القانونية المادتين ٥٢ ، ٥٣ بداية سريان التقادم فقررت المادة ٥٢ ما يلى : تبدأ المدة المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة (٥١) من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه فى المادتين ١٤ ، ١٩ ... وتبدأ المدة المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة (٥١) المشار إليها من تاريخ اخطار المكلف بربط الضريبة وإذا عدل الربط بدأت مدة جديدة من تاريخ اخطاره بالربط المعدل وتنقطع المدة فى الحالتين بالطلب الذى يرسله المكلف إلى مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول برد الزيادة التى أداها ، ولا يبدأ سريان التقادم فى هذه الحالة إلا من تاريخ اخطار المكلف بقرار المصلحة بكتاب رسمى عن طريق التبليغ الإدارى .

وفى حالة إجابة طلب المكلف كله أو بعضه يجب أن ترسل المصلحة له شيكا أو إذن صرف بالمبلغ المستحق له ، وفى حالة رفض الطلب كله أو بعضه يجب اخطاره خلال ستة أشهر من تاريخ تقديم طلبه ببيان مفصل بأسباب الرفض .

كما نصت المادة ٥٣ على ما يلى :

« وتبدأ مدة التقادم فى الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٨) من تاريخ العلم بالعناصر المخفاه وتبدأ مدة التقادم بالنسبة إلى المكلف الذى لم يقدم اقرارا من تاريخ اخطاره لمصلحة الضرائب بمزاولة النشاط .

والتقادم يحسب عادة بالتقويم الميلادى وبالأيام دون الساعات ، كما أنه من المقرر أنه لا يحسب اليوم الأول وأن مدة التقادم تكمل بانقضاء أول يوم منها » .

وقد عالجت المادتان ٥٢ ، ٥٣ على نحو مارأينا بداية سريان مدة التقادم فى أحواله العديدة .

التقادم فى حالة الربط الأصلى :

نصت المادة ٥٢ على أن تبدأ مدة التقادم بالنسبة للحكومة فى المطالبة

بالضرائب من اليوم التالى لانتهاء الأجل الذى كان محددا لتقديم الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادتين ١٤ ، ١٩ ، والإقرار المشار إليه فى المادة ١٤ هو الإقرار الضريبى الذى تلتزم شركات الأموال بتقديمه (وهى شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) مبينا به مقدار الربح أو الخسارة ويكون معتمدا من أحد المحاسبين القانونيين .

أما الإقرار المنصوص عليه فى المادة ١٩ فهو الإقرار الضريبى الذى يلتزم كافة الممولين بتقديمه عدا الشركات الثلاث سالفة الذكر — وهو الذى يتضمن مقدار الربح . ويلاحظ هنا أن المشرع لم يذكر فى المادة ١٩ سوى الإقرار المتضمن الربح فى حين أنه نص على مبدأ تقديم الإقرار فى المادة ١٤ سالفة الذكر سواء بالربح أو الخسارة وهى تفرقة منطقية ، لأنه فى حالة الخسارة لا يكون هناك مطالبة من جانب الحكومة ونرى أن الممول هنا فى مفهوم المادة ١٩ يلتزم بأن يقدم الإقرار الضريبى سواء حقق ربحا أو خسارة ، وحتى تتحقق المساواة بالنسبة للممولين فى التقادم أعمالا للعدالة الضريبية .

وقد يرد على ذلك بأننا لا نكون فى حاجة إلى الحديث عن التقادم المسقط الضريبة إذا كان الممول لم يحقق ربحا بل حقق خسارة . ولكن هذا مردود عليه بأن الممول قد يقدم من جانبه إقرارا يتضمن خسارة ثم تقوم الإدارة الضريبية بتعديله وفقا لما تراه من أنه لم يحقق خسارة وإنما حقق ربحا ثم أخفاه . ومن ثم كانت أهمية النص على أن التقادم يبدأ من اليوم التالى لانتهاء الأجل الذى كان محددا لتقديم الإقرار سواء كان بالربح أو الخسارة .

سريان التقادم بالنسبة للممول :

تقتضى مبادىء العدالة أن يبدأ التقادم المسقط لحق الممول فى استرداد مادفع بغير وجه حق من تاريخ علمه علما يقينا بمبلغ الضريبة الذى كان يجب دفعه . فهنا تقوم مظنة الإهمال فى المطالبة بحقوقه . وعلى ذلك قضى بأن التقادم المسقط لحق الممول فى المطالبة برد المبالغ التى حصلتها من مصلحة الضرائب بغير وجه حق يبدأ من تاريخ اعلانه بالضريبة التى ربطت عليه ، فمن هذا

التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أداؤها ومقدار ما أخذ منه بغير حق [١] .

على أنه يشترط لسقوط حق الممول فى استرداد مادفعه بغير وجه حق شرطان :

الأول : أن تكون المبالغ المطلوب استردادها قد دفعت باعتبارها ضرائب .

الثانى : أن تكون هذه المبالغ قد حصلت بغير وجه حق وقت تحصيلها .

فإذا لم يتوافر هذان الشرطان فى المبالغ المطلوب استردادها أصبحت هذه المبالغ دينا مدنيا يسقط الحق فى المطالبة به بمدة السقوط المقررة فى قانون المعاملات الشرعية [٢] .

وقد قنن المشرع اليمنى ذلك الحل فقضى على أن تبدأ المدة المسقطة للتقادم بالنسبة للممول الذى دفع مبالغ بغير حق من تاريخ اخطاره بربط الضريبة عليه .

ثانياً — إنقطاع التقادم :

نصت المادة ٥١ على أن التقادم ينقطع — علاوة على أسباب قطع التقادم القانونية كالمطالبة القضائية بالتنبيه على المكلف بأداء الضريبة أو بالاحالة إلى لجان الطعن .

فإذا قامت مصلحة الضرائب بالتنبيه على المكلف بدفع الضريبة وتسديدها للمصلحة فان ذلك يعتبر إجراء قاطعا للتقادم .

كذلك فإن قيام المصلحة باحالة الأوراق إلى لجنة الطعن يترتب عليه أيضا قطع التقادم . وقد قضى بأنه إذا أرسل مأمور الضرائب خطابا الممول يرد

---

(١) نقض مدنى ١٩٥٣/٦/٢٥ ، الطعن رقم ٤٠٩ لسنة ٢١ ق .

(٢) محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ص٧٩٧ ، ٧٩٨ .

على طلبه الاسترداد بأن المبالغ الزائدة مودعة أمانة على ذمة الضرائب الجديدة يكون خطابه قاطعا للتقادم لأنه صادر من شخص يمثل مصلحة الضرائب[١] .

بداية التقادم فى حالة إجراء ربط إضافى

وقد عالجت المادة ٥٣ بحكمة بالغة إذ قررت أنه فى حالة الربط الإضافى وهو الربط الذى تجريه مصلحة الضرائب فى حالة ماإذا كان المكلف قد قدم إقرارا ضريبيا غير سليم (أخفى مبالغ تسرى عليها الضريبة . أو لم يقدم إقرارا) وربطت الضريبة على المكلف ثم تحققت المصلحة من أن هناك أوجه أخرى للربط لم تكن تعلمها وقت اجرائه . كما لو استعمل المكلف طرقا احتيالية لإخفاء عناصر دخله من نشاط . فى هذه الأحوال كلها لا تبدأ مده التقادم إلا من تاريخ العلم بالعناصر المخفاه . كما اردفت المادة ٥٣ حكما آخر . وهو بالنسبة للمكلف الذى لم يقدم إقرارا ضريبيا — وكان عليه تقديمه — فان مدة التقادم تبدأ من تاريخ اخطاره لمصلحة الضرائب بمزاولة النشاط ، فذلك التاريخ هو التاريخ الذى يفترض فيه حتما قيام الممول بممارسة نشاطه .

د. عاصم أحمد عجيله

---

(١) مصر الإبتدائية فى ١١/١١/١٩٤٨ ، مشار إليه فى مؤلف كامل بدوى ، ص٤٩٨ —

الباب الثالث

الضريبة على كسب العمل

دكتور/ محمد رفعت عبد الوهاب

نظم التشريع اليمنى أحكام الضريبة على كسب العمل بمقتضى قرار مجلس القيادة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بإصدار قانون ضريبة كسب العمل.

وقد قسم المشرع اليمنى فى القانون المشار إليه ضريبة كسب العمل إلى ضريبتين رئيسيتين : من ناحية أولى « الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها » ، وقد وردت أحكامها فى الباب الأول من القانون . ومن ناحية ثانية « الضريبة على أرباح المهن الحرة وسائر المهن غير التجارية والصناعية » ، وجاءت أحكامها فى الباب الثانى من نفس القانون المذكور رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م . وقد تضمن الباب الثالث أحكاماً عامة مشتركة .

وجمع هاتين الضريبتين فى قانون واحد تحت عنوان واحد هو « ضريبة كسب العمل » يعبر عن خطة تشريعية سليمة . وذلك لأن كلا من « الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها » و« الضريبة على أرباح المهن الحرة وسائر المهن غير التجارية والصناعية» ، تجمعهما صفة مشتركة واحدة فى الجوهر : وهى أن الضريبة فى الحالتين تصيب دخلا مصدره العمل الإنسانى [1] . فالإيرادات التى تسرى عليها هاتان الضريبتان هى من نتاج العمل [2] . وهذه الصفة أوضح ما تكون فى ضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها . ولكنها واضحة كذلك بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الحرة أو المهن غير التجارية . فإذا كان لرأس المال أحياناً دوراً فيها ، إلا أنه دور ثانوى محدود ولا ينفى أن الدخل المستمد منها مصدر العمل البشرى بصفة أساسية وجوهرية . فهذه المهن الحرة وغير التجارية « يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال » حسب تعريف القانون اليمنى لها فى المادة (١٦) . وعلى سبيل المثال نذكر مهنة الطبيب أو مهنة المحامى وهما من قبيل المهن الحرة غير التجارية فدخل المحامى أو الطبيب كما هو واضح مصدره أساساً جهدهما البشرى .

---

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، ١٩٧٤ ص ٦٢٧ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى ، والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، الطبعة الأولى ١٩٥٩ ص ٦٧٥ .

ولا عبرة ولا أهمية بالدور الضئيل لرأس المال الذى قد يستعين به كل منهما فى مباشرة مهنته .

وهكذا تتميز ضريبة كسب العمل بنوعيها السالفين عن غيرها من الضرائب المفروضة على الدخول الأخرى . فبينما تفرض ضريبتا كسب العمل على الدخل المستمد أساساً من العمل الإنسانى ، نجد أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تصيب الدخول المستمدة من مصدر مختلط من رأس المال والعمل ، كذلك نجد أن الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (مثل إيراد الأسهم والسندات وفوائد الودائع) تفرض على الإيرادات المستمدة من رأس المال . وتطبيقاً لمبادىء العدالة الضريبية عمل المشرع اليمنى مثلما هو الوضع عموماً فى التشريع المقارن ، على تقرير معاملة ضريبية متنوعة للدخول المشار إليها حسب طبيعة كل دخل ومصدره : فبالنسبة لضريبة كسب العمل بفرعيها فإن سعرها أخف وأقل ، بالمقارنة بأسعار أو معدلات الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية أو المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . فن الطبيعى أن تكون الضريبة على الدخل المستمد من العمل أخف وطأة من الضريبة على الدخل الناتج من عنصرى رأس المال والعمل ، بينما تكون الضريبة على الدخل المستمد من رأس المال وحده الأكثر شدة على الإطلاق .

بقى أن نلاحظ أنه إذا كانت الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها تشترك مع الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية فى أنهما فرعان لضريبة كسب العمل ونظمهما قانون واحد ، إلا أن كلا من الضريبتين مختلفتان فيما بينهما اختلافاً كبيراً . فالقواعد التى تحكم وعاء الضريبة وتبين سعرها وكيفية ربطها وتحصيلها ، تختلف تماماً حسبما كان الأمر يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور أو بالضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية . وكل ما يقرب بين الضريبتين ويجمع بينهما هو أنهما تصيبان دخلا مصدره العمل .

وسوف نعالج كلا من هاتين الضريبتين فى فصل مستقل على النحو التالى .

الفصل الأول

الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها

وقد وردت أحكام هذه الضريبة — كما سبق القول — فى الباب الأول من قرار مجلس القيادة بقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بإصدار قانون ضريبة كسب العمل . وقد قسم القانون هذا الباب الأول الخاص بالضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها ، إلى ستة فصول على النحو التالى : الفصل الأول « الأشخاص المكلفون بالضريبة والدخل الخاضع لها » ، والفصل الثانى « تحديد الدخل الخاضع للضريبة » ، والفصل الثالث « نسب الضريبة والحدود الدنيا المعفاة منها » ، والفصل الرابع « الإعفاءات من الضريبة » ، الفصل الخامس « واجبات أرباب العمل والموظفين والمستخدمين » ، وأخيراً الفصل السادس بعنوان « تحقق (أو ربط) الضريبة وتحصيلها » .

وفى دراستنا لهذه الضريبة ، فإننا نقسم هذه الدراسة إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول :

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها .

المبحث الثانى :

وعاء الضريبة أو الدخول الخاضعة لها .

المبحث الثالث :

حالات الإعفاء من الضريبة .

المبحث الرابع :

كيفية ربط الضريبة وتحصيلها وضمانات التحصيل .

المبحث الأول

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها

تتميز هذه الضريبة بخصائص عديدة ، أهمها ما يلى :

١ – الضريبة على المرتبات والأجور تفرض على إيرادات أو دخول الأفراد الذين يعملون لحساب الغير وتحت إشرافه بمقتضى رابطة استخدام .

فمن ناحية أولى هذه الضريبة تفرض على دخول الأفراد أى الأشخاص الطبيعين وليس الأشخاص المعنوية . ومن ناحية ثانية يشترط لفرض ضريبة المرتبات والأجور أن يكون الدخل ناتجاً من علاقة عمل أو استخدام لدى الغير وهذا ينطبق أولا على العمال أو المستخدمين الذين يعملون لحساب الشركات والهيئات الخاصة بناء على عقد عمل . وذلك ينطبق ثانياً على الموظفين العموميين الذين يعملون لحساب الدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة المحلية أو المرفقية (الهيئات والمؤسسات العامة) .

ويلاحظ أن الموظف العام لا يرتبط بالجهات الإدارية العامة بعقد عمل بالمعنى الصحيح ، لأن علاقة الموظف العام بالدولة هى علاقة تنظيمية تتأسس على القوانين واللوائح الوظيفية ، ولكن الموظف العام يبقى فى علاقة تبعية مباشرة ويعمل تحت إشراف ورقابة الدولة والهيئات العامة تماماً ، مثلما يعمل الأجير أو العامل تحت رقابة وتبعية رب العمل الخاص . فى الحالتين هناك رابطة استخدام لدى الغير : هذه الرابطة أساسها عقد العمل الخاص بالنسبة للعامل والأجير . وأساسها القوانين واللوائح بالنسبة للموظف العام ، ولكن رابطة الاستخدام والتبعية قائمة فى الحالتين .

وهذه الخصيصة الأولى التى تتمثل فى أن ضريبة المرتبات تنطبق على دخول الأفراد أو الأشخاص الطبيعيين الذين يرتبطون بالغير بعلاقة استخدام قد أبرزتها المادة الأولى من القانون اليمنى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م فى فقرتيها الأولى والثانية .

٢ – الضريبة على المرتبات والأجور تعتبر ضريبة مباشرة . فالضرائب المباشرة تتميز عموماً بأن المكلف بها قانوناً هو الممول الفعلى لها ، كما تتميز

أيضاً بالثبات والدورية فى التحصيل [١] . وهذا وذاك ينطبق على ضريبة المرتبات والأجور .

فمن ناحية أولى ، هذه الضريبة يتحملها الموظف أو العامل نفسه فهو الممول الفعلى للضريبة . ولا يؤثر فى ذلك أن أسلوب تحصيل الضريبة على المرتبات هو أسلوب « الحجز من المنبع » ، حيث ألزم القانون أصحاب الأعمال والجهات الحكومية بحجز مبلغ الضريبة من المرتبات والأجور وتوريدها إلى مصلحة الضرائب . فهذه الطريقة فى الجباية لا تخرج الضريبة فى ذاتها عن طبيعتها كضريبة مباشرة طالما أنها تستقطع من مرتب الموظف أو أجر العامل ، فالموظف أو العامل هو إذن الممول الحقيقى للضريبة وهو الذى يتحمل العبء الضريبى [٢] .

ومن ناحية ثانية ضريبة المرتبات والأجور لها صفة الثبات والانتظام أو الدورية وهو ما تتميز به الضرائب المباشرة كما أسلفنا . فهى طبقاً للقانون اليمنى ضريبة شهرية تستحق على الدخل الشهرى للموظف أو العامل ، ويحدد سعرها على أساس الدخل الشهرى (راجع المواد (٤) و (٥) و (٦) و (٧) من قانون ضريبة كسب العمل رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤) .

٣ — الأصل أو القاعدة أن ضريبة المرتبات والأجور تسرى على الدخل المستمد من العمل فقط . ولكن هذه القاعدة يمكن أن ترد عليها بعض الاستثناءات حيث يكون من الجائز أن تفرض هذه الضريبة فى حالات محدودة على بعض الدخول الغير ناتجة عن العمل . فمن المقرر فى ظل التشريع المصرى مثلا أن ضريبة المرتبات والأجور تسرى كذلك على بعض أنواع من الإيرادات التى وإن كانت غير ناتجة عن العمل إلا أنها تشبه المرتبات والأجور بالنظر لصفتها الدورية . وأهم الأمثلة عليها : الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ،

(١) راجع الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالى فى الجمهورية العربية اليمنية ، ص ٢٠٠ .

(٢) راجع الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، ص ٦٧٨ .

والتبرعات والإعانات التى تدفع بصفة دورية ، والاستحقاق فى الوقف متى كان يدفع لمستحقيه بصفة دورية . ويلاحظ أن الفقه فى مصر يتجه لخضوع هذه الإيرادات للضريبة على المرتبات رغم أنها ليست إيرادات ناتجة عن العمل على أساس أن النص التشريعى الذى يفرض ضريبة المرتبات والأجور أضاف عبارة « وما فى حكمها »[1]. فالإيرادات المشار إليها فى حكم المرتبات والأجور ، لأنها تشبه المرتب أو الأجر من حيث أنها تدفع بصفة دورية ، ومن حيث أنها عموماً إيرادات ليست ناتجة عن رأس المال أو عن نشاط تجارى أو صناعى أو نتيجة مزاولة إحدى المهن الحرة (كالطب أو المحاماة . . .) . وهكذا تصبح تلك الإيرادات « فى حكم » المرتبات والأجور . يضاف لذلك أن القانون المصرى فى الضريبة على المرتبات نص صراحة على الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ، وأخضعها بصريح النص لهذه الضريبة .

وقد يقال أن تلك الإيرادات الاستثنائية الغير ناتجة عن العمل والسابق إعطاء أمثلة لها ، قد يقال أنها يمكن أن تخضع فى الجمهورية العربية اليمنية للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور : على اعتبار أن القانون اليمنى فى عنوان الضريبة على المرتبات والأجور أضاف عبارة « وما فى حكمها » .

ولكن بالرغم من هذه العبارة ، إلا أننا نرى أن التشريع اليمنى فى الضريبة على المرتبات والأجور لا يسمح بفرض هذه الضريبة إلا فقط على الدخول الناتجة من العمل لحساب الغير . وذلك على خلاف الوضع فى التشريع المصرى وفيما يلى بإيجاز أسباب هذا الرأى :

فمن ناحية أولى ، القانون اليمنى على المرتبات لم يفرض هذه الضريبة على الإيرادات المرتبة لمدى الحياة على خلاف ما نص عليه صراحة القانون

---

(١) انظر على سبيل المثال : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٦٧٨ وص ٧٠٥ — الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٦٣٢ . وفى هذا المعنى ملف مصلحة الضرائب فى مصر ، رقم ١٩/١/٦ صفحتى ١٧ ، ١٨ .

المصرى . بل على العكس القانون اليمنى أعفى صراحة صورة هامة من صور الإيرادات المرتبة لمدى الحياة من الخضوع لضريبة المرتبات ، وهى التعويضات أو التخصيصات لمدى الحياة التى تدفع لضحايا حوادث العمل (المادة ٨ / د من القانون) .

ومن ناحية ثانية ، القانون اليمنى (رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤) أعفى صراحة معاشات التقاعد من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور (المادة ٨ / حـ) . وفى الحقيقة بقية صور الإيرادات المرتبة لمدى الحياة والإعانات والتبرعات الدورية وكذلك الاستحقاق فى الوقف ، تأخذ حكم المعاشات فى الجوهر ، ومن ثم تكون معفاة مثلها .

ومن ناحية ثالثة ، الحجة الأقوى والحاسمة فى رأينا ، هى أن القانون اليمنى فى تحديده لنطاق الضريبة على المرتبات (المادة الأولى من القانون) نص صراحة على أن الدخل الخاضع للضريبة هو دخل الأشخاص الطبيعيين « الناتج عن استخدامهم » لدى الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العامة أو « الناتج عن استخدامهم » لدى الشركات والمصارف والأفراد . فالقانون اليمنى إذن صريح وقاطع فى اشتراط أن يكون الدخل الخاضع لضريبة المرتبات ناتجاً عن رابطة استخدام ، أى علاقة عمل . وهذا فى رأينا يمنع خضوع أى دخل أو إيراد غير ناتج عن العمل لضريبة المرتبات والأجور فالقاعدة فى اليمن لا تحتمل إذن أى استثناء .

٤ — الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شخصية ، بمعنى أنها تأخذ فى الاعتبار حالة الممول الشخصية . ويبدو ذلك من عدة نواحى أهمها ما يلى :

فمن ناحية أولى ، أعفى المشرع اليمنى جزءاً من الإيراد الشهرى من الخضوع للضريبة (فقد نصت المادة ٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ م على أن الـ ١٥٠ ريال الأولى من الدخل الصافى الشهرى معفاة) .

ومن ناحية ثانية ، بعد الجزء المعفى قرر المشرع الوضعى اليمنى سعراً تصاعدياً للضريبة على شرائح المرتب أو الأجر ، بحيث تزيد نسبة الضريبة كلما ازداد المرتب حتى تصل فى نهاية الأمر إلى نسبة ١٥ ٪ كحد أقصى

لمعدل الضريبة . ومن ناحية ثالثة مما هو أبلغ فى الدلالة على مراعاة الحالة أو الظروف الشخصية أن القانون اليمنى أعفى تماماً من الضريبة على المرتبات والأجور ، أعنى معاشات التقاعد وتعويضات التسريح والفصل من الخدمة (أنظر المادة ٨ — فقرة حـ) . وهذا الإعفاء التام لمعاشات التقاعد بالذات يعتبر موقفاً متميزاً فى التشريع اليمنى ، على خلاف بعض التشريعات الأخرى التى تفرض ضريبة المرتبات والأجور على هذه المعاشات . ولنذكر على سبيل المثال التشريع الفرنسى والتشريع اللبنانى [١] .

٥ — الضريبة على المرتبات تسرى على الدخل الصافى الشهرى الذى يحصل عليه الموظف أو العامل وليس على الدخل الإجمالى . بمعنى أنه قبل حساب الضريبة يجب أن يخصم من مجموع الدخل الإجمالى الشهرى مبالغ معينة حددها القانون لاعتبارات العدالة ، وهى على التوالى : قسط معاش التقاعد ، جميع التعويضات التى تمنح للمكلف لقاء أعباء ونفقات الوظيفة مثل بدلات التمثيل والضيافة ونفقات السفر والانتقال ، وأخيراً قيمة رسم الدمغة . وبعد خصم هذه المبالغ والنفقات تطبق الضريبة بأسعارها التصاعدية ، وليس قبل ذلك . وهذا هو ما نعنيه بأن الضريبة تطبق على الدخل الصافى وليس الدخل الإجمالى (راجع المادة (٣) والمادة (٦) من القانون) .

٦ — تتم جباية ضريبة المرتبات والأجور بطريق الحجز عند المنبع . وتلك خصيصة هامة — سبقت الإشارة إليها عرضاً — تميز الضريبة على المرتبات . فالمشرع اليمنى ألزم أرباب الأعمال والملتزمين بالإيراد الخاضع للضريبة ، أن يقتطعوا لحساب مصلحة الضرائب من مرتبات موظفيهم ومستخدميهم مقدار الضريبة المستحقة . وأن يسددوها إلى المصلحة خلال العشرة ايام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق (المادة (١٢) من القانون) . وغرض المشرع

---

(١) راجع فى التشريع اللبنانى : الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ١٩٧٨ ص ٦٨٠ ، ويلاحظ أن التشريع المصرى أيضاً كان فى الماضى يفرض ضريبة المرتبات والأجور على معاشات التقاعد حتى عام ١٩٦٣ . وفى العام المذكور اعفى المشروع المصرى معاشات الموظفين العموميين ، ثم امتد هذا الاعفاء فى عام ١٩٧٠ إلى جميع أنواع المعاشات (القانون رقم ٧٢ لسنة ١٩٧٠) .

وضعى من ذلك هو إحكام الرقابة على تحصيل الضريبة والقضاء على إمكانية التهرب منها ، بالإضافة إلى تقليل نفقات الجباية إلى أقل حد ممكن . وفى سبيل تدعيم هذا الغرض الرئيسى الذى يتمثل فى إحكام الرقابة على التحصيل ومنع إمكانية التهرب من هذه الضريبة ألزم القانون أرباب الأعمال والملزمين بالإيراد عند سدادهم لمقدار الضريبة بإرفاق بيان بموظفيهم ومستخدميهم ومرتبات ومخصصات كل منهم والضريبة المقتطعة منهم ، ويكتفى بالنسبة لموظفى ومستخدمى الجهات الإدارية العامة بأنواعها بكشوف المرتبات الشهرية .

ولكن هناك حالة استثنائية نص عليها القانون ، وفيها لا تحجز الضريبة من المنبع بل يلتزم بسدادها الموظف أو المستخدم بنفسه إلى مصلحة الضرائب وهى حالة أن يقوم الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل فى آن واحد (راجع المادة (١٢) السابق الإشارة إليها) .

المبحث الثـــانى

وعـــاء الضريبة أو الدخول الخاضعة

سنعالج هنا مسألتين تتعلقا بوعاء الضريبة لكى نحدده على نحو دقيق : من ناحية أولى نطاق الدخول الخاضعة للضريبة ، ومن ناحية ثانية أنواع الدخول الخاضعة لها . ونتناول كلا منهما فى مطلب مستقل .

المطلب الأول

نطاق الدخول الخاضعة للضريبة

نطاق الدخول الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور تحدده المادة الأولى من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م — السابق الإشارة إليه . فقد نصت هذه المادة الأولى على ما يلى :

تفرض ضريبة على المرتبات والأجور على :

(أ) دخل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استخدامهم لدى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات والمؤسسات العامة سواء

أكان المكلف بالضريبة يمنياً أو أجنبياً مقيماً فى الجمهورية العربية اليمنية أو خارجها ، وسواء أكان العمل الذى ينتج عنه الدخل قد أدى فى اليمن أو فى الخارج وذلك مع عدم الإخلال بما تقضى به الاتفاقات من استثناءات لهذا الحكم .

(ب) دخل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استخدامهم لدى الشركات الشركات العامة أو الخاصة أيا كانت صفتها القانونية والمصارف والأفراد إذا كانت الخدمة مؤادة فى اليمن ، أو إذا كان المكلف بالضريبة مقيما فى اليمن ، ويعتبر المكلف مقيما فى اليمن إذا اتخذ منها محلا لاقامته الرئيسية أو كانت له مصالح رئيسية فيها .

من خلال هذا النص يمكن القول بأن الدخول التى تخضع لضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها تنقسم إلى قسمين رئيسيين : الدخول التى تدفعها الهيئات العامة من ناحية أولى ، والدخول التى يدفعها الأفراد والهيئات الخاصة من ناحية أخرى . وذلك على الوجه التالى :

أولا – الدخول التى تدفعها الهيئات العامة الوطنية :

وهذا القسم الأول من الدخول الخاضعة لضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها يشمل ما تدفعه الهيئات الإدارية العامة الوطنية إلى الموظفين والمستخدمين العموميين والخبراء ، بصفة مرتب أو أجر أو مافى حكمها . ونعنى بالهيئات الإدارية العامة الوطنية التى تدفع الدخل كل جهة إدارية مركزية ، وكذلك هيئات الإدارة المحلية ، وأخيراً الهيئات أو المؤسسات العامة . ويلاحظ أن نص المادة الأولى من القانون المشار إليها أعلاه لم يذكر الهيئات المحلية ، ولكنها تدخل فى عموم عبارة الهيئات أو المؤسسات العامة .

فالإيرادات أو الدخول التى تدفعها الجهات الإدارية العامة اليمنية أياما كانت تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها ، وذلك بصرف النظر عن جنسية من يدفع له المرتب أو الأجر يمنياً كان أم أجنبياً ، وكذلك بصرف النظر عن محل اقامته سواء أقام فى الجمهورية العربية اليمنية أم فى

الخارج . أيضاً لا يهم نوع أو مكان الخدمة التى استحق الدخل بسببها سواء تمت فى اليمن أم فى الخارج .

فكما نرى أساس فرض الضريبة فى هذه الحالة الأولى هو انبعاث الدخول أو الإيرادات من الخزانة العامة الوطنية أى من الخزانة العامة اليمنية ، فكل دخل يتم دفعه من الخزانة العامة بناء على رابطة استخدام مع احدى الجهات الإدارية الوطنية ، فإن هذه الدخول تخضع للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور وما فى حكمها أيا ما كانت جنسية من يتلقى الدخل وأيما كانت محل اقامته فى الجمهورية العربية اليمنية أم خارجها ، وأيا ما كانت نوع أو مكان الخدمة المؤداة لحساب الهيئات الحكومية والعامة الوطنية (١) .

ومن الطبيعى أن يرد على هذا الحكم استثناء متعلق بالاتفاقيات الدولية التى قد تعقدها الحكومة اليمنية مع حكومات الدول الأجنبية ، والتى قد تقرر بعض الإعفاءات لمرتبات بعض الخبراء الأجانب الذين تستخدمهم الحكومة اليمنية .

ويلاحظ أن الإيرادات أو الدخول التى تدفعها الهيئات العامة الأجنبية لا تدخل فى نطاق نص المادة الأولى / فقرة «ب» من القانون ، ومن ثم فهى لا تخضع لأول وهلة للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور . وذلك لأن الدخل أو المرتب مدفوع من خزانة عامة أجنبية . وقد يكون هذا مفهوما بالنسبة للموظفين من جنسية أجنبية ، ولكنه غير مفهوم بالنسبة للوطنيين اليمنيين الذين يعملون فى مؤسسات تابعة لهيئات عامة أجنبية كالسفارات والقنصليات وبعض المدارس والمعاهد التابعة لحكومات أجنبية . ويبدو إن الإرادة الضمنية للمشرع تتجه نحو خضوع هذه الدخول التى يحصل عليها المستخدمون

(١) وتطبيقاً لذلك تسرى ضريبة المرتبات والأجور اليمنية على ما يتقاضاه الموظفون والمستخدمون الأجانب فى البعثات اليمنية فى الخارج كالسفارات والقنصليات اليمنية ، وكذلك الأجانب العاملون فى كل مؤسسة حكومية يمنية فى الخارج ، فبالرغم من الجنسية الأجنبية لمن يتلقى الراتب وبالرغم من اقامته فى الخارج ، إلا أن أنه يخضع لضريبة المرتبات اليمنية لأن العمل يتم لحساب هيئة حكومية يمنية والدخل يأتى من الخزانة العامة اليمنية .

اليمنيون من هيئات عامة أجنبية لضريبة المرتبات والأجور ، بدليل أن القانون اليمنى فى الفصل الخاص بالإعفاءات من ضريبة مرتبات (الفصل الرابع) قد أعفى مرتبات ومخصصات سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة فى الجمهورية العربية اليمنية ورجال السلكين السياسى والقنصلى » وموظفوهم الأجانب « وذلك بشرط المعاملة بالمثل (مادة (٨) فقرة ا) . هذا يفيد ضمناً وحتماً عدم اعفاء الموظفين الوطنين . ولكن هذا الحكم قاصر على مقار السفارات والقنصليات الأجنبية ، ولا ينطبق بالضرورة على مستخدم وطنى يعمل فى معهد أو مدرسة مثلا تعمل بصفة شرعية وتكون تابعة لهيئة عامة أجنبية .

لذلك كنا نفضل إضافة فقرة صريحة فى القانون (فى المادة الأولى — فقرة »ا«) تنص مباشرة على عدم اعفاء دخول الوطنين العاملين فى مؤسسات تابعة لهيئة عامة أجنبية من الضريبة على المرتبات والأجور ، طالما أن الخدمة مؤداة فى اليمن .

ثانيا — الدخول التى يدفعها الأفراد والهيئات الخاصة :

وهذا القسم الثانى من الإيرادات أو الدخول الخاضعة للضريبة يشمل المرتبات والأجور وما فى حكمها : التى تدفعها الشركات العامة أو الخاصة والمصارف والأفراد . ويجب أن نعرف أنه لا اعتبار هنا لجنسية الفرد أو الهيئة الخاصة التى تدفع الدخل أو الإيراد . سواء كانت وطنية أم أجنبية ، كذلك لا عبرة بمحل إقامة الفرد أو الهيئة التى تدفع هذ الداخل سواء فى الجمهورية العربية اليمنية أم فى الخارج .

ويلاحظ أن القانون اليمنى وضع » الشركات العامة « على قدم المساواة مع الشركات الخاصة والأفراد . والمشرع الوضعى اليمنى يكون بذلك قد أخذ بالتصور السائد فى فقه القانون الإدارى . من حيث اعتبار شركات القطاع العام والمختلط من أشخاص القانون الخاص وليس من أشخاص القانون العام [١] .

(١) راجع : الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب والدكتور عاصم أحمد عجيلة، القانون الإدارى اليمنى ص ٢٦٤ .

ولكن لكى تسرى ضريبة المرتبات والأجور على ما يدفعه الأفراد والهيئات الخاصة المشار إليهم ، يشترط القانون أحد الشرطين التاليين :

١ — إذا كانت الخدمة التى يستحق عليها الدخل قد أديت فى اليمن . وذلك بغض النظر عن جنسية المستفيد بالدخل أو محل إقامته . فأساس الخضوع للضريبة فى هذه الحالة هو الولاء الاقتصادى (١) أى أداء الخدمة فى اليمن .

وتطبيقا لذلك تسرى ضريبة المرتبات والأجور على الأجر الذى يتلقاه أجنبى مقيم فى الخارج عن عمليات عارضة أداها فى اليمن أثناء إقامته المؤقتة فيها . وعلى سبيل المثال إذا استدعى طبيب أجنبى مقيم فى الخارج لأداء عملية جراحية باحدى المستشفيات فى اليمن ، وارتبط مع المستشفى بعقد عمل خضع الدخل الذى يحصل عليه لضريبة المرتبات اليمنية .

٢ — إذا كان المستفيد من الدخل مقيما فى اليمن . وذلك بغض النظر عن جنسيته أو بمكان أداء الخدمة فى اليمن أو الخارج . فأساس الخضوع للضريبة فى هذه الحالة هو الولاء الاجتماعى ، أى إقامة صاحب الدخل فى الجمهورية العربية اليمنية .

وقد حدد القانون اليمنى معنى الإقامة فى اليمن فأضاف : ويعتبر المكلف بالضريبة (أى المستفيد من الدخل) مقيما فى اليمن إذا اتخذ منها محلا لاقامته الرئيسية أو كانت له فيها مصالح رئيسية .

وتطبيقاً لذلك فإن المرتبات التى تدفعها الهيئات الدولية لأشخاص يقيمون فى اليمن عن خدمات أديت فى الخارج ، تخضع الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور ، مالم يوجد نص صريح باعفائها . كذلك تنطبق الضريبة على مرتبات وأجور المستخدمين الأجانب فى سفينة يمنية ، لأن السفينة التى تحمل العلم اليمنى تعتبر أرضاً يمنية .

(١) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٦٨٥ .

وهكذا كما رأينا المرتبات والأجور التى تدفعها الهيئات الخاصة أو الأفراد لمن يرتبطون معهم بعقود عمل ، تخضع الضريبة اليمنية على المرتبات فى حالة أداء الخدمة فى اليمن ولو كان من أدى الخدمة مقيما فى الخارج ، وكذلك فى حالة أن يكون المستفيد بالمرتب أو الأجر مقيما فى اليمن ولو كانت الخدمة مؤداة فى الخارج . ويلاحظ أنه من الممكن أن تحدث حالات إزدواج ضريبى كما لو أن الأجنبى المقيم فى الخارج كان قد سبق أن دفع ضريبة أجنبية على المرتبات . ثم يدفع مرة أخرى الضريبة اليمنية المماثلة بسبب أداء الخدمة فى اليمن (١) . والإزدواج أمر غير مستحب عموماً وغير عادل ، إلا أنه لا يمكن تجنبه هنا إلا عن طريق الاتفاقيات الدولية .

المطلب الثانى

أنواع الدخول الخاضعة للضريبة

يخضع لضريبة المرتبات والأجور مجموع الدخل الصافى الناتج عن أداء عمل لحساب الغير ومقترن بوجود رابطة استخدام أو تبعية قانونية لرب العمل بمعنى أن يتم العمل المنتج للدخل تحت اشراف ورقابة رب العمل ، وسواء كان رب العمل جهة إدارية أم جهات خاصة .

ولكن الدخل المستمد من رابطة العمل ليس من نوع واحد بل يشمل نوعيات متعددة بالنظر لما يحدث فى الواقع العملى المتنوع . ولهذا نجد القانون اليمنى ينص فى المادة الثانية على أن « يقصد بالدخل الخاضع للضريبة مجموع ما يحصل عليه المكلف (أى المستفيد بالدخل) من ، مرتبات وأجور ومخصصات وعوائد وجوائز ومكافآت واكراميات » . ويضيف ذات النص المشار إليه ماقد يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا نقدية وعينية . وقد أعطى القانون أمثلة للمزايا النقدية الهامة دون حصر كامل لها ، أما المزايا العينية فتتمثل — طبقاً للمادة الثانية — فى ميزة السكن المجانى للموظف أو

---

(١) راجع فى موضوع ازدواج الضريبة على المرتبات : الدكتور دلاور والدكتور محمد حمدى النشار ، دراسات فى الضريبة على المرتبات ص ٦٠ وما بعدها .

العامل بشرط ألا يكون هذا السكن المجانى ضرورياً لأداء الوظيفة فلا يدخل فى وعاء الضريبة فى هذه الحالة .

وهكذا بعبارة عامة يمكن القول بأن وعاء ضريبة المرتبات والأجور أى الدخل الخاضع لهذه الضريبة ، يشمل مجموع ما يحصل عليه الموظف أو العامل . وهذا يشمل ليس فقط المرتب أو الأجر بالمعنى الدقيق ، بل يشمل أيضا المكافآت وكل المزايا النقدية والعينية التى تمنح للموظف أو العامل ، وذلك طالما أن تلك المزايا النقدية أو العينية ممنوحة للموظف بصفته الشخصية وليس الوظيفة ذاتها وأعبائها . وسوف نعود لذلك فيما بعد .

وفيما يلى نتكلم من ناحية أولى « أولا » عن المرتبات والأجور والمكافآت ، ومن ناحية ثانية « ثانيا » عن المزايا النقدية والعينية التى تعتبر مكملة وتابعة للمرتب أو الأجر وتخضع للضريبة بالتالى بشروط معينة .

أولا
المرتبات والأجـــور والمكافآت

هذه هى المكونات الأساسية للدخول التى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور . وقد أشارت إليها الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون اليمنى رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ . ويلاحظ أن النص المشار إليه أضاف « المخصصات والعوائد والجوائز والاكراميات » . ولكننا نرى أن هذه الدخول الأخيرة لا تعتبر كأصل عام فى حكم المرتبات والأجور ، وإنما تندرج بالأحرى فى إطار « المزايا النقدية والعينية » التى أشارت إليها بقية المادة الثانية من القانون ، والتى تعتبر من « ملحقات » المرتب أو الأجر وتضاف بهـــذه الصفة إليهما فى تكوين وعاء الضريبة الشامل . ويجب أن نؤكد منعاً لأى لبس أن تلك المزايا النقدية والعينية تضاف للمرتب أو الأجر فى الخضوع للضريبة . ولكن من الناحية الأكاديمية المرتب أو الأجر هما الأصل ، والمزايا النقدية والعينية تعتبر تابعة وملحقة . والحقيقة أن المكافأة أيضاً تعتبر تابعة للمرتب أو الأجر ، وإنما جرت عادة الكتاب على دراستها فى اطارهما .

(ا) المرتب والأجــر :

وهما المكونان الأصليان لوعاء الضريبة . ويقصد بهما المبلغ الذى يتم دفعه للموظف أو العامل مقابل عمل أو خدمة تم أداؤها لحساب الغير بمقتضى رابطة استخدام . وتأخذ هذه الرابطة صورة عقد العمل بالنسبة للمستخدمين والعمال الذين يعملون فى القطاع الخاص لحساب الأفراد والشركات والهيئات الخاصة ، وكذلك فى شركات القطاع العام والمختلط بالنسبة لأغلبية العاملين فيها . وعقد العمل يتضمن علاقة التبعية القانونية بين العامل أو المستخدم وبين صاحب العمل .

وبالنسبة للموظفين العموميين الذين يعملون لدى الجهات الإدارية والمؤسسات العامة ، علاقتهم بالحكومة والمؤسسة العامة ليست بناء على عقد عمل ، لأن الموظف العام فى مركز قانونى ولائحى طبقاً للقانون الإدارى وليس فى مركز العامل طبقاً للقانون الخاص . ولكن يبقى الموظف العام فى علاقة تبعية مباشرة للجهة الحكومية أو الإدارية التى يعمل بها مثل العامل فى القانون الخاص ، وإن اختلف الأساس القانونى لتلك التبعية كما سبق القول .

نعود للقول بأنه المرتب أو الأجر هو مايتقاضاه الموظف أو العامل نتيجة علاقة الاستخدام ، وما تتضمنه من التبعية لرب العمل العام أو رب العمل الخاص . بقى أن نذكر أن العرف الجارى استقر على اطلاق لفظ المرتب على ما يتقاضاه الموظف العام ، ولفظ الأجر على ما يتقاضاه المستخدم أو العامل لدى الشركات والهيئات الخاصة أو الأفراد .

والأصل العام أن المرتب أو الأجر الخاضع للضريبة هو الذى يدفع شهريا ، أى فى نهاية الشهر عن الخدمة أو العمل السابق أدائه فى الشهر المنقضى . وبالفعل القانون اليمنى (فى المادة السابعة) ربط ضريبة المرتبات والأجور على أساس الدخل الشهرى . وينص القانون على أنه فى حالة أن يكون دخل المستخدم استحق عن عدة أشهر تمت تجزئة الدخل فى حساب الضريبة التصاعدية على أساس أشهر تأدية الخدمة كل على حدة ، كما نص على أنه إذا كان ما أدى له على الأساس السنوى جزىء ما استحق له على (١٢) شهراً .

إعفاء عمال الميـــاومة :

ويلاحظ أن القانون اليمنى أعفى العمال الذين يتقاضون أجورهم على الأساس اليومى من ضريبة المرتبات والأجور ، وذلك على خلاف التشريع المصرى الذى أخضعهم لهذه الضريبة إذا جاوز دخلهم اليومى حداً معينا وبسعر ضريبى منخفض مراعاة لهم . وهذا الاعفاء التام لعمال المياومة من جانب المشرع اليمنى (١) ، أساسه هو طبيعة عملهم غير المستقر وكذلك انخفاض أجورهم عموماً .

(ب) المكافـــآت :

يقصد بالمكافآت ما يلى :

١ — المبالغ التى تعطى الموظف أو العامل بصفة دورية مقابل الأعمال الإضافية التى يقوم بها باعتبارها مكملة لعمله الأصلى ، مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية .

٢ — كذلك يدخل فى معنى المكافآت ، المبالغ التى تعطى للموظف عن أعمال ذات طبيعة خاصة يؤديها الموظف خارج دائرة عمله الأصلى . مثل المكافآت التى تعطى لكبار الموظفين الفنيين نظير محاضراتهم فى الجامعة أو المعاهد العليا ، أو نظير ندبهم لأعمال الخبرة أمام المحاكم ، أو مقابل أحاديثهم فى الاذاعة أو التليفزيون .

٣ — وأخيراً يدخل فى معنى المكافآت مبالغ تدفع لأشخاص لا يعتبرون فى الأصل من ذوى المرتبات والأجور ، لأنهم غير مرتبطين بعقد عمل أو رابطة استخدام مثل المكافآت التى تعطى لأعضاء المجالس النيابية (النواب فى البرلمان) . ومثالها كذلك ما يعطى لأصحاب المهن الحرة من المهندسين والمحامين والأطباء ، لقاء ما يلقونه من محاضرات جامعية أو أحاديث إذاعية

---

(١) الفقرة «ز» من المادة الثامنة التى حددت حالات الإعفاء من الضريبة على المرتبات والأجور . وسنعود لهذه الحالات جميعاً فيما بعد (فى المطلب الثالث) .

أو لقاء أعمال الخبرة التى تطلبها الجهات الإدارية . فهذه المكافآت تخضع لضريبة المرتبات والأجور .

عدم خضوع مكافآت ترك الخدمة للضريبة :

هذه المكافآت التى تعطى للموظف أو العامل عند تركه الخدمة دون أن يكون له الحق فى المعاش ، لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور وذلك لأن مكافأة ترك الخدمة لا تعتبر مكملة للأجر وإنما تعتبر رأس مال يعطى بصفة تعويض عن ترك العمل [1] . كذلك يمكن أن نضيف أن تلك المكافأة هى بمثابة عوض عن المعاش الذى لم تتوافر شروط استحقاقه ، ومن ثم تأخذ حكم المعاش فى الإعفاء من ضريبة المرتبات والأجور ، ونشير أخيراً أن القانون اليمنى فى المادة (٨ / حـ) قد أعفى صراحة تعويضات التسريح والصرف من الخدمة أى مكافآت ترك الخدمة التى نعنيها .

ثانيا — المزايا النقدية والعينية

نص التشريع اليمنى على إضافة المزايا النقدية والعينية التى قد يحصل عليها الموظف أو العامل إلى وعاء ضريبة المرتبات والأجور ، باعتبار هذه المزايا النقدية والعينية من ملحقات المرتب أو الأجر وتدخل بالتالى كجزء لا يتجزأ من الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور . وهذا هو ماقررته المادة الثانية من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ ، والقانون اليمنى فى ذلك يتفق مع ما استقرت عليه التشريعات المقارنة .

تعريف المزايا النقدية والعينية وشرط خضوعها للضريبة :

هى عبارة عن مبالغ نقدية أو امتيازات عينية يحصل عليها الشخص بالإضافة إلى مرتبه أو أجره بصفة تبعية . ومثالها المكافآت السنوية التى تصرف للعاملين فى آخر السنة ، والمكافآت التشجيعية . وكذلك البدلات الوظيفية مثل بدل السكن ، وبدل التمثيل ، وبدل العدوى وبدل المخاطر ، وبدل الاغتراب

---

(١) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٦٩٨ وص ٧٠٦ .

أو الاقامة ، وبدل الانتقال ، وبدل العيادة للأطباء . أيضا من بين تلك المزايا العمولة على المبيعات ، وبدلات حضور جلسات اللجان والمجالس . وقد أشارت المادة الثانية من القانون اليمنى إلى جميع الأمثلة السابقة التى تعتبر من المزايا النقدية . ويمكن أن تضاف أمثلة أخرى مثل الوهبات والبقشيشات والمنح التى تعطى فى المواسم والأعياد .

ومن أهم أمثلة المزايا العينية ، التى أشارت إليها المادة الثانية من القانون السكن المجانى ويمكن إضافة أمثلة أخرى منها استخدام السيارات الحكومية ، والغذاء المجانى والكساء المجانى .

ويشترط لخضوع هذه المزايا النقدية والعينية للضريبة على المرتبات والأجور ألا تكون قد تقررت لأغراض ومهام وأعباء الوظيفية[1] ، وإنما كان هدف تقريرها هو منح مزايا للموظف أو العامل ذاته فوق راتبه كميزة ذاتية له . فضابط التفرقة هو تحديد الغرض الذى من أجله تقرر منح الميزة النقدية أو العينية : فإذا كان غرض تقريرها هو إثابة الموظف أو العامل بصفة شخصية اعتبرت ميزة له ، وأضيفت لراتبه فى حساب الضريبة . أما إذا غرض هذه المزايا موضوعى بمعنى أنها تقررت للوظيفة ذاتها ولمواجهة نفقاتها وتكاليفها ، فى هذه الحالة لا تخضع تلك المزايا للضريبة بل ينتفى عنها صفة المزية فى هذه الحالة[2] .

وعلى سبيل المثال بدل السفر والانتقال يواجه نفقات فى سبيل الوظيفة وأعبائها فلا يعتبر ذلك ميزة نقدية ولا يخضع للضريبة ، كذلك بدل الملابس لا يخضع للضريبة ولا يعتبر مزية إذا كانت طبيعة الوظيفة تتطلب ارتداء زى خاص مثل رجال الجيش والبوليس . كذلك نفس المعيار ينطبق بالنسبة

---

(١) راجع : الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ، ١٩٧٧ ص ٣٦٦ و ٣٦٧ — الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ، ١٩٨٥ ص ٢١٤ و ٢١٥ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حلمى النشار ، المرجع السابق ص ٧٢٠ ، ٧٢١ .

المزايا العينية : فاذا كان السكن المجانى تتطلبه طبيعة الوظيفة مثل العاملون فى المناطق النائية أو نظار السكك الحديدية أو القائمون بأعمال الحراسة ، فهو لا يخضع للضريبة . أما إذا كان هذا السكن المجانى عبارة عن خدمة من غير مقابل ولا تتطلبه طبيعة العمل ، فهو هنا يعتبر مزية وتقدر قيمته نقداً بحسب قيمة إيجار طبيعة وتدخل هذه القيمة فى وعاء ضريبة المرتبات .

وقد طبق القانون اليمنى المعيار السابق تطبيقاً سليما على النحو المقرر فى الفقه الضريبى . فالمادة الثانية من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ اشارت إلى أهم أمثلة المزايا النقدية التى تضاف إلى المرتبات والأجور والمكافآت فى الخضوع للضريبة ، كما أشارت إلى ميزة السكن المجانى باعتباره يخضع الضريبة . ولكن المشرع أضاف محدداً أن السكن العينى لا يدخل فى وعاء الضريبة إذا أعطى للموظف أو العامل «تمكينا له من أداء واجبات عمله » . كذلك حرص المشرع اليمنى فى المادة الثالثة من القانون على استبعاد المزايا النقدية من الخضوع للضريبة إذا كانت تمنح للموظف أو العامل لمواجهة نفقات وأعباء الوظيفة ، لأن صفة المزية تنتفى عنها فى هذه الحالة — كما سبق أن وضحنا — ولذلك سماها القانون اليمنى « تعويضات » لقاء أعباء الوظيفة . وهو لفظ دقيق فى تعبيره ودلالته . فقد نصت المادة (٣) فقرة «ب» على استبعاد « التعويضات التى تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو التمثيل أو الضيافة أو السفر أو الانتقال وبصفة عامة جميع التعويضات التى تمنح للمكلف لمقابلة النفقات والأعباء التى تستلزمها متطلبات الخدمة » .

المبحث الثالث

حالات الإعفاء من الضريبة

حدد القانون اليمنى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م فى المادة (٨) حالات الإعفاء من الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور . وقد شملت حالات الإعفاء الفقرات من (أ) إلى (ز) التى تضمنتها المادة الثامنة من القانون والمشار إليها وقد راعى المشرع الوضعى اليمنى فى هذه الإعفاءات ما تقرره قواعد القانون الدولى والاتفاقيات الدولية التى وافقت عليها الجمهورية العربية اليمنية ،

كما راعى فيها أحدث القواعد التى استقرت فى التشريعات الضريبية المقارنة ، كذلك راعى التشريع اليمنى قواعد العدالة الشرعية التى تقضى بإعفاء بعض الفئات الاجتماعية الضعيفة اقتصادياً .

وسوف نرى تلك الاعتبارات فى دراستنا لحالات الإعفاء من الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور ، والتى نقسمها إلى مجموعتين كبيرتين : الإعفاءات طبقاً لقواعد القانون الدولى والاتفاقات الدولية ، والإعفاءات لاعتبارات العدالة الشرعية .

أولا — الإعفاءات طبقاً لقواعد القانون الدولى والاتفاقيات الدولية :

ويمكن أن نضع فى هذه المجموعة الإعفاءات الدولية التالية :

١ — المرتبات والمخصصات التى يتقاضاها سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة فى الجمهورية العربية اليمنية ، ورجال السلكين السياسى والقنصلى وموظفوهم الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل . وقد نص القانون اليمنى على هذا الإعفاء فى الفقرة «أ» من المادة الثامنة .

ويلاحظ أن القانون اليمنى فى إعفائه لمرتبات ومخصصات رجال السلك السياسى والقنصلى فى اليمن ، إنما يطبق فى هذا ما تقضى به قواعد القانون الدولى العام المستقرة . وقد أدخل القانون فى الإعفاء من ضريبة المرتبات اليمنية ما يتقاضاه الموظفون الأجانب فى السفارات والقنصليات ، ولكن شرط القانون هذا الاعفاء بشرط المعاملة بالمثل ، وهو من الأمور الطبيعية .

والحقيقة أن هذا الإعفاء يمكن أن يتحقق أيضاً بالتطبيق للشروط العامة لفرض الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور . فهذه الضريبة — كما سبق أن رأينا — لا تطبق على ما تدفعه الحكومات والهيئات العامة الأجنبية من مرتبات وأجور لممثليها ومواطنيها فى اليمن ، لأن مصدر تلك المرتبات خزانة عامة أجنبية وليست الخزانة العامة اليمنية [1] .

---

(١) انظر فى هذا المعنى بالنسبة لجمهورية مصر العربية ، الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٧٤٣ و ٧٤٤ .

ولكن هذه الإعفاءات لرجال السلك السياسي والقنصلي وموظفوا السفارات والقنصليات يرد عليه نوعان من الاستثناء :

(١) فمن ناحية أولى هذا الإعفاء يشمل فقط الدخل الناتج عن الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم فى السفارات والقنصليات وملحقاتها ، كما أشار القانون اليمنى . ومن ثم فهذا الإعفاء لا يشمل ما قد يتقاضاه هؤلاء الممثلون السياسيون والقنصليون والموظفون الأجانب من دخول أخرى خارج عملهم الأصلى أثناء إقامتهم فى اليمن أو عن خدمة أديت فى اليمن ، فهذه الدخول الأخرى إذا تحققت تخضع لضريبة المرتبات .

(٢) ومن ناحية ثانية بالنسبة لموظفى السفارات والقنصليات من الوطنيين اليمنيين الذين قد تستخدمهم هذه الجهات طبقاً للقانون ، فهم يخضعون لضريبة المرتبات والأجور اليمنية . وذلك طبقاً للمبدأ العام فى المساواة بين المواطنين أمام الأعباء والواجبات العامة . وهذا الاستثناء يفهم ضمناً من نص القانون اليمنى الذى أعفى « الموظفين الأجانب » فقط .

٢ — المرتبات والمخصصات التى يتقاضاها خبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة ، وخبراء المعونات الأجنبية لقاء خبراتهم المقدمة للدولة فى الجمهورية العربية اليمنية . وقد نص القانون اليمنى على هذا الإعفاء فى الفقرة « ب » من المادة الثامنة .

وهذا الإعفاء الذى قرره القانون اليمنى لخبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة أثناء ممارسة عملهم الرسمى فى اليمن ، جاء تطبيقا للاتفاق الدولى الخاص بالمزايا والحصانات للأمم المتحدة . فقد نصت المادة (١٣) من هذا الاتفاق على أن الفترة التى يقضيها ممثلو الدول الأعضاء فى الهيئات الرئيسية والفرعية والمؤتمرات الخاصة بالأمم المتحدة فى إقليم إحدى الدول الأعضاء لا تعتبر مدة إقامة تفرض عليهم بسببها أية ضرائب ، وذلك أثناء قيامهم بأعمالهم الرسمية . كذلك قضت المادة (١٨) من هذا الاتفاق الدولى

بأن يتمتع موظفو هيئة الأمم بالإعفاءات من أية ضريبة على مرتباتهم التى يتقاضونها من هيئة الأمم المتحدة (١) .

أما بالنسبة للوكالات المتخصصة التابعة لهيئة الأمم المتحدة ، فالإعفاءات الخاصة بمرتبات ممثلى الدول الأعضاء بهذه الوكالات وموظفيها قد تقررت بمقتضى قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة بتاريخ ١٩٤٧/١١/٢١ ، والصادر باعتماد الاتفاق الخاص بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة .

وقد قضى القانون اليمنى — كما أشرنا — إلى امتداد الإعفاء الضريبى أيضاً إلى مرتبات ومخصصات خبراء المعونات الأجنبية لقاء خبراتهم المقدمة للدولة فى الجمهورية العربية اليمنية . وتلك قاعدة مطردة فى شأن الدول النامية .

لكن هذا الإعفاء من ضريبة المرتبات اليمنية للخبراء وممثلى الدول الأعضاء والموظفين بمنظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة ولخبراء المعونات الأجنبية ، هذا الإعفاء قاصر على مرتباتهم ومخصصاتهم أثناء القيام بعملهم الرسمى وفى إطاره فقط . أما المرتبات أو المخصصات التى قد يتقاضوها من غير الأمم المتحدة أو وكالاتها أو من غير هيئات المعونة الأجنبية ، لقاء خدمات أدوها فى اليمن خارج عملهم الرسمى ، فهى تخضع للضريبة فى هذه الحالة .

٣ — وقد أضافت المادة الثامنة (فقرة و) إلى الإعفاءات الدولية تلك الدخول التى يتقرر إعفاءها من الضريبة على المرتبات طبقاً لاتفاقيات دولية تعقدها الجمهورية العربية اليمنية ، مع دول أخرى أو هيئات أو منظمات دولية مراعاة لقواعد المجاملات الدولية أو لتجنب الازدواج الضريبى .

ومن ثم يفتح هذا البند من بنود الإعفاءات السبيل لعقد أية معاهدة دو... أو الانضمام إليها ، ويكون من شأنها تقرير إعفاءات محددة للدخول بذاتها . وقد يكون غرض الإعفاء بناء على الاتفاقية الدولية تجنب بعض حالات الإزدواج الضريبى . وهذا الإزدواج قد يحدث من الناحية العملية فى عدد

---

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٦٤٣ .

من الفروض : منها مثلاً أن يكون الدخل قد دفعته الخزانة العامة اليمنية إلى مستخدم أجنبي يعمل فى إحدى السفارات اليمنية فى الخارج : فمثل هذا الدخل يخضع للضريبة اليمنية على المرتبات على اعتبار مصدره . ولكن من الممكن أن نتصور أن حكومة البلد الذى تقع فيه السفارة لا يعفى من ضريبة الدخل مواطنيها العاملين فى السفارات الأجنبية . كذلك فى فرض آخر : لو أن شركة يمنية دفعت دخلا لأحد الخبراء الأجانب عن خدمة أداها لحسابها فى اليمن . ولكن هذا الخبير مقيم فى الخارج . فى هذه الحالة قد يحدث إزدواج ضريبى لو أن تشريع هذا الخبير كان بدوره يخضع للضريبة نفس هذا الدخل على اعتبار الإقامة فى دولة هذا التشريع . وهكذا تصبح الاتفاقيات الدولية هى السبيل لتلافى مثل هذه الإزدواجات .

ثانياً — الإعفاءات لإعتبارات العدالة الشرعية :

القانون اليمنى رغم صدوره عام ١٩٧٤ إلا أنه له فضل السبق فى تقرير إعفاءات لبعض الدخول من الضريبة على المرتبات ، إعفاءات أساسها فكرة العدالة التى توجبها الشريعة الإسلامية مصدر القوانين جميعاً . وفيما يلى تلك الإعفاءات التى تصدر عن هذه الفكرة الرئيسية :

١ — معاشات التقاعد ، وكذلك تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة التى تسمى أيضاً بمكافآت ترك الخدمة . وقد أشرنا من قبل أن هناك دولا مازالت تخضع المعاشات للضريبة على المرتبات والأجور مثل فرنسا وغيرها من الدول الأوربية . أما مكافآت ترك الخدمة التى سماها القانون تعويضات الصرف من الخدمة . ولفظ تعويضات أكثر دقة ، فهى لا تخضع أيضا للضريبة على المرتبات فى نظر التشريعات الأخرى الأجنبية مثلما هو الحال فى القانون اليمنى الذى أعفاها كذلك . وقد ورد هذا الإعفاء فى المادة الثامنة فقرة (جـ) .

٢ — التعويضات أو التخصيصات لمدى الحياة التى تدفع لضحايا حوادث العمل . وقد ورد هذا الإعفاء فى المادة (٨ / د) . والعدالة الشرعية تقضى

بهذا الإعفاء لأن ضحايا حوادث العمل ليس من العدل فرض ضريبة على الإيرادات التي يتعيشون منها . ويلاحظ أنه في التشريعات الأخرى تتفق غالبية الدول على اخضاع الإيرادات المرتبة لمدى الحياة للضريبة على المرتبات أياما كان مصدر أو سبب هذا الإيراد بصفة تعويض أو بناء على عقد تأمين أو وصية (١) .

٣ – أجور اليد العاملة الزراعية أو المنزلية . وقد نص على الإعفاء في المادة (٨ هـ) . وعلة الإعفاء هنا هو ضعف الدخل المادي لهاتين الفئتين من العاملين ، بالإضافة إلى تشجيع العمل في قطاع الزراعة . أيضاً نحن هنا أمام إعفاء يتميز به التشريع اليمني عن كثير من القوانين الأخرى .

٤ – إعفاء أجور عمال المياومة . وقد قررته المادة (٨ / ز) . وحكمة الإعفاء هي أيضاً الضعف النسبي لدخولهم المادية . وقد يقال أن بعض العمال الذين يتقاضون دخولهم على أساس العمل اليومي يحصلون على أجور مرتفعة أحياناً ، مثل بعض عمال البناء الفنيين وبعض العمال في المنشآت الحرفية . ولكن يرد على هذا القول بأن أعمالهم ليست مستقرة غالباً ، الأمر الذي يوجب اعفائهم نزولا على مقتضيات العدالة الشرعية . ونود أن تسلك التشريعات الأخرى هذا المسلك .

المبحث الرابع

قواعد ربط الضريبة وتحصيلها وضمانات التحصيل

أولا – قواعد ربط الضريبة :

ونعرض فيما يلي لتلك القواعد التي تحكم ربط الضريبة :

١ – تفرض ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الصافي :

أساس أو معيار فرض أو ربط الضريبة هو الدخل الصافي الذي يحصل

---

(١) راجع في هذا الشأن : الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ، المرجع السابق ص ٢١١ وما بعدها – الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ، المرجع السابق ص ٦٨٠ .

عليه الموظف أو العامل خلال الشهر . فالعبرة بالدخل الصافى الشهرى . وهذا ما نصت عليه المادة الثالثة من القانون التى أضافت بأنه يقصد بالدخل الصافى الشهرى الخاضع للتكليف مجموع الدخل الشهرى إجمالا مخصوما منه مبالغ محددة سنشير إليها فيما بعد .

وذلك يعنى من ناحية أولى أن الدخل الشهرى الخاضع للربط الضريبى هو مجموع ما يستحق للمكلف فى نهاية كل شهر من مرتب أو أجر مضافاً إليه ما يحصل عليه من مكافآت . مضافاً إليه أيضاً ماقد يحصل عليه من مزايا نقدية أو عينية بعد تقويمها . فالضريبة لا تربط على كل نوع من الإيرادات على حدة ، بل على هذا المجموع [1] . وحكمة ذلك أن سعر الضريبة تصاعدى يزيد كلما ارتفع مقدار مجموع الدخل . ثم أن هناك قدر معفى محدد على هذا الأساس وهو مجموع الدخل .

ومن ناحية أخرى بعد أن يتم تحديد المجموع الإجمالى للدخل الشهرى على النحو السابق ، يجب وفقاً للقانون استبعاد مبالغ معينة حتى يتحدد فى نهاية الأمر مجموع الدخل « الصافى » . وهـذه المبالغ التى قرر القانون استبعادها [2] هى :

(أ) المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة . ويقصد بذلك قسط المعاش التقاعدى الذى يخصم من كل موظف أو عامل شهرياً . فنظراً لأن القانون اليمنى أعفى معاشات التقاعد أصلا من الخضوع للضريبة ، فكان من المنطقى أيضاً خصم أقساط المعاش التى تقتطع شهريا من المرتبات والأجور .

(ب) التعويضات التى تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو التمثيل أو الضيافة أو السفر أو الانتقال . وبصفة عامة جميع التعويضات التى تمنح للمكلف لمقابلة النفقات والأعباء التى تستلزمها متطلبات

---

(١) وهى القاعدة المتبعة فى التشريعات الأخرى . انظر فى مصر الدكتور زين العابدين ناصر المرجع السابق ص ٦٤٩ — الدكتور السيد عبد المولى — التشريع الضريبى المصرى ص ٢٨٥ .

(٢) نص المادة الثالثة المشار إليها أعلاه .

الوظيفة . وهذه المبالغ التى تستبعد من الدخل الكلى تعنى تلك المزايا النقدية والعينية التى تعطى للموظف أو العامل لقاء أعباء الوظيفة وليست مجاناً كمزية للموظف ، ولذا وجب عدلا استبعادها من الخضوع للضريبة لأنها لم تعد مزايا بالمعنى الصحيح بل « تعويضات » مقابل متطلبات ونفقات الوظيفة ذاتها .

(جـ) قيمة رسم الدمغة . وهذا الرسم تدريجي ومقرر بصفة عامة على المبالغ التى تصرفها الجهات الحكومية والوحدات الإدارية التابعة لها [١] .

٢ — تطبيق أسعار الضريبة على المرتبات والأجور :

بعد تحديد مجموع الدخل الشهرى الصافى على النحو السابق ، يتم تطبيق الأسعار التصاعدية للضريبة بعد خصم الحد الأدنى المعفى .

وفيما يلى هذه الأسعار التى حددتها المادة الرابعة من القانون : —

— الـ (١٥٠) ريال الأولى من الدخل الصافى الشهرى — معفاة

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافى الشهرى — ٣ ٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافى الشهرى — ٦ ٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافى الشهرى — ٩ ٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافى الشهرى — ١٢ ٪

— مازاد على ذلك من الدخل الصافى الشهرى — ١٥ ٪

وفيما نذكر القواعد التى تحكم تطبيق هذه الأسعار :

١ — الأسعار التصاعدية للضريبة تطبق على مجموع الدخل الصافى الذى يحصل عليه الموظف أو العامل فى نهاية كل شهر . فالقانون أخذ بالأساس الشهرى للدخل فى تطبيق الضريبة . وذلك على خلاف بعض التشريعات التى

(١) راجع : الدكتور عبد الكريم بركات ، والدكتور حامد دراز ، والدكتور على عياد ، دراسات فى النظم الضريبية ، ١٩٧٥ ص ٥٢٣ .

أخذت بالأساس السنوى مثل التشريع المصرى ، حيث يحصل ربط الضريبة على مرحلتين : أولا تحويل الإيراد إلى إيراد سنوى وهو الأساس ، ثم ثانياً تتم عملية قسمة لهذا الإيراد السنوى على عدد شهور السنة أى على (١٢) شهراً . ونرى أن موقف القانون اليمنى أفضل وأسهل ، فطالما أن الضريبة تستقطع كل شهر فمن المنطقى الأخذ بأساس الدخل الشهرى المباشر .

٢ — إذا كان الدخل المدفوع للموظف أو العامل يعود إلى عدة أشهر أو عن سنة ، يتم تجزئة الدخل على أساس أشهر الخدمة التى دفع عنها هذا الدخل ، ثم تطبق أسعار الضريبة على هذا النحو . وهذا يحدث بالنسبة لبعض المزايا النقدية التى لا تدفع كل شهر مع المرتب ، مثل المكافآت السنوية والمكافآت التشجيعية : فاذا دفعت مكافأة تشجيعية تعود مثلا عن خمسة أشهر ، فيتم تجزئتها على خمسة وتحسب عليها الضريبة بأسعارها مع مراعاة إضافتها للمرتب الأصلى ، لأن الضريبة تسرى على مجموع الدخل الصافى داخلا فيه المزايا النقدية . كذلك المكافأة السنوية تتم تجزئتها على (١٢) عدد شهور السنة ، ثم تحسب عليها الضريبة بأسعارها مع مراعاة إضافتها للمرتب أو الأجر الأصلى (١) . وتستفاد الأحكام السابقة من نص المادة السابعة من القانون .

٣ — فى حالة ترتب فروق فى الدخل الصافى لصالح الموظف أو العامل تعود إلى سنوات سابقة ، اعتبر القانون هذه الفروق من إيرادات السنة التى تستحق فيها هذه الفروق ، ويتم تجزئتها على عدد أشهر هذه السنة بدءاً بالشهر الذى استحقت فيه لصالح الموظف أو العامل (المادة السابعة سالفة الذكر) . وهنا أيضاً تجب إضافة الفروق المستحقة عن هذه الأشهر إلى مرتب الشهر فى حساب السعر التصاعدى الضريبة .

٤ — فى حالة مباشرة الموظف أو العامل الخدمة لأول مرة أو تركه إياها خلال الشهر (الذى يعتبر أساس التكليف بالضريبة) ، فإن حساب الجزء

---

(١) لا شك أن إضافة هذا الجزء من المكافأة السنوية أو التشجيعية لمرتب الشهر يؤدى إلى فروق مالية لصالح مصلحة الضرائب نتيجة زيادة سعر الضريبة بسبب تلك الاضافة . وهذه تسوية حسابية يسهل تحقيقها .

المعفى وحساب الضريبة يتمان على أساس نسبة عدد أيام العمل إلى عدد أيام هذا الشهر . ويعتبر الشهر فى هذه الحالة ثلاثين يوماً دائماً (يستفاد هذا الحكم من نص المادة الخامسة من القانون .

٣ — الواقعة المنشئة للضريبة :

يترتب على معرفة الواقعة المنشئة للضريبة تحديد التنظيم القانونى الواجب تطبيقه من حيث الخضوع للضريبة والإعفاء منها وأسعارها ... وغير ذلك من أحكامها . وتلك قاعدة عامة [١] . وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور بالاستيلاء الفعلى على الدخل من جانب الممول . أو من وقت وضع هذا الدخل تحت تصرفه بحيث يصبح فى استطاعته الحصول عليه فى أى وقت يشاء . ومثال ذلك قيد المرتب فى الحساب الجارى للممول (الموظف أو العامل) لدى أحد البنوك . فى هذه الحالة يكون هذا المرتب تحت تصرفه وتتحقق بهذا القيد فى الحساب الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات وتطبيق هذه القاعدة يؤدى إلى استحقاق الضريبة بالنسبة للموظفين العموميين فى أول يوم من الشهر ، وذلك عن مرتب الشهر السابق ؛ لأنه من المستقر عليه فى الجهات الإدارية أن الموظف يستحق راتبه فى نهاية الشهر ويتسلمه فعلا فى أول يوم من الشهر التالى . أما المستخدمين والعمال فى الشركات والهيئات الخاصة ، فهم يتسلمون مرتباتهم فى اليوم الأخير من الشهر . ومن ثم فإن الواقعة المنشئة لضريبة المرتبات تتحقق فى شأنهم فى ذلك اليوم [٢] .

ونشير فيما يلى إلى حكم وفاة الموظف قبل يوم استلام راتبه ، وكذلك حكم تنازل الموظف عن هذا المرتب :

١ — وفاة الموظف قبل يوم استلام راتبه :

اختلفت الآراء فى مصر حول مدى خضوع مرتب الموظف أو العامل

---

(١) انظر : الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ، المرجع السابق ص ٢٣٩ .

(٢) راجع فى هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٥٣ .

المتوفى للضريبة على المرتبات ، فى حالة حصول الوفاة قبل انتهاء الشهر وقبل استلامه مرتبه بالتالى . وهناك رأيان : الرأى الأول — وأيدته مصلحة الضرائب المصرية — يرى خضوع المبلغ المستحق للضريبة على المرتبات ، ويسرى عليه السعر السارى وقت الوفاة . وحجة هذا الرأى فى ذلك أنه لا يجوز اعطاء الورثة أكثر مما يملكه مورثهم ، ونظراً لأن المورث كان سيقبض هذا المبلغ مخصوماً منه الضريبة ، فلذلك فإن هذا المبلغ الصافى هو وحده الذى يؤول إلى الورثة وليس أكثر من ذلك .

— والرأى الثانى الذى نراه الأرجح ، يذهب على العكس إلى عدم خضوع هذا المرتب للضريبة . ويستند هذا الرأى إلى حجتين نراهما أقوى من حجة الرأى اولأ ل : الحجة الأولى هى أن مرتب الموظف المتوفى قبل انتهاء الشهر تتحول طبيعته بمجرد الوفاة من مرتب إلى رأس مال يؤول إلى ورثة الموظف مع باقى عناصر التركة ، ويخضع بالتالى لضريبة أخرى هى ضريبة التركات كعنصر من عناصرها ولا يخضع لضريبة المرتبات والأجور . والحجة الثانية هى أن هذا المرتب محل الخلاف لم يستلمه صاحبه ولم يوضع تحت تصرفه بسبب وفاته ، فلم تتحقق بالتالى الواقعة المنشئة لضريبة المرتبات فلا تنطبق إذن هذه الضريبة [١] .

٢ — تنازل الموظف عن راتبه :

يجوز للموظف أو العامل التنازل عن مرتبه أو أجره بعد أن يتحقق استحقاقه ويوضع تحت تصرفه . ولا يحول هذا التنازل من سريان الضريبة على المرتب المتنازل عنه . لأن هذا التنازل هو تصرف فى الإيراد ، ولا يمكن الشخص أن يتنازل عن شىء لا يملكه والموظف المتنازل لا يملك سوى المرتب الصافى بعد خصم الضريبة . والحقيقة أن عملية التنازل تتم على خطوتين : الأولى هى استلام المرتب أو وضعه تحت تصرف الموظف ، والثانية هى منحه

(١) راجع : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، ص ٣٦٢ ، ٣٦٣ .

أو التنازل عنه للغير . ومن هنا نرى أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت وبالتالى أصبحت الضريبة واجبة الأداء [١] .

ثانيا — تحصيل الضريبة :

القاعدة العامة التى تتبع فى تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هى قاعدة « الحجز عند المنبع » بواسطة رب العمل نفسه . وهذا ماقرره القانون اليمنى مثل غالبية التشريعات فى الدول الأخرى . ولكن فى حالة استثنائية وحيدة ألزم القانون اليمنى الموظف أو العامل المكلف شخصيا بسداد الضريبة أو فروقها . وسنرى هذا وذاك فيما يلى بقدر من التفصيل : —

١ — القاعدة العامة التى قررها القانون اليمنى فى تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هى إتباع طريقة أو قاعدة « الحجز عند المنبع » أو مايسميه البعض « التحصيل عند المنبع » وهو اصطلاح يبدو أكثر دقة [٢] . وهذا يعنى أن أصحاب الأعمال أو الجهات التى تدفع المرتب أو الأجر وملحقاته ، هى التى تلتزم قانونا إزاء مصلحة الضرائب وتحت رقابتها بحساب الضريبة المستحقة الواجبة الخصم وتوريدها مباشرة إلى المصلحة المذكورة .

فالمكلف بالضريبة أو الذى يتحمل عبئها ويمولها هو الموظف أو العامل ، ولكن الذى يلتزم بتحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب هو رب العمل نفسه من المنبع مباشرة ، وسواء كان رب العمل جهة إدارية عامة مركزية أو لامركزية أم كان رب عمل خاص . وهذا الالتزام على أرباب الأعمال بتحصيل ضريبة المرتبات وتوريدها لمصلحة الضرائب يجب أن يتحقق — طبقاً للقانون اليمنى — خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق . ولا شك فى أن طريقة التحصيل هذه تضمن عدم التهرب من الضريبة وتحقق تحصيلها للدولة بشكل مؤكد ، ولذلك فإن معظم قوانين الدول الأخرى تأخذ بهذه الطريقة أو هذه القاعدة .

---

(١) المرجع السابق ص ٧٦٣ .

(٢) انظر : الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ص ٣٨٧ .

وقد نص القانون اليمنى على تلك القاعدة فى تحصيل ضريبة المرتبات عند المنبع فى المادة (١٢) فى فقرتها الأولى التى قضت بأنه « على أرباب العمل والملزمين بالإيراد أن يقتطعوا لحساب مصلحة الضرائب من مرتبات موظفيهم ومستخدميهم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون وأن يسددوها إلى المصلحة المذكورة خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق ، مصحوباً ببيان موظفيهم ومستخدميهم ومرتبات ومخصصات كل منهم والضريبة المتقطعة منهم . ويكتفى بالنسبة لموظفى ومستخدمى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات العامة والوحدات الإدارية للهيئات المحلية بكشوف المرتبات الشهرية » .

وقد حرص القانون فى المادة (١٤) على التأكيد بأن قيام أرباب الأعمال باستقطاع الضريبة المستحقة وتوريدها على النحو السابق إلى مصلحة الضرائب يؤدى إلى إبراء ذمة الموظف أو العامل فى مواجهة رب العمل وفى مواجهة مصلحة الضرائب وفروعها . فقد نصت المادة (١٤) المشار إليها على ما يلى :

« الضريبة مستحقة أصلا على الموظف أو المستخدم صاحب الدخل الخاضع لها ، إلا أن أرباب الأعمال والملزمين بالإيراد هم المكلفون باقتطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب أو فروعها ويبرىء هذا الاقتطاع ذمة الموظف أو المستخم قبل رب العمل وقبل مصلحة الضرائب وفروعها » .

٢ — فى حالة استثنائية وحيدة ألزم القانون اليمنى الموظف أو المستخدم نفسه وليس رب العمل ، بسداد الضريبة المستحقة أو فروق الضريبة إلى مصلحة الضرائب . وذلك خلال نفس المدة المقررة وهى خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق . وهذه الحالة هى إذا كان الموظف أو المستخدم يقوم بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد فى آن واحد ، أى فى حالة تعدد أرباب الأعمال ، مما ينتج عنه قبض الموظف أو المستخدم لأكثر من مرتب واحد .

وقد واجهت هذا الوضع المادة (١٢) فى فقرتها الثانية بقولها : « وفى حالة قيام الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد فى آن

واحد فيقع عليه شخصياً واجب سداد فروق الضريبة الناتجة عن ذلك على أساس فئات وأسعار الضريبة التصاعدية وذلك خلال المهلة ذاتها المحددة فى هذه المادة » . وقد سبقت الإشارة إلى هذه المهلة أو المدة .

هذا النص بحسب ظاهر صياغته يبين لنا أن التزام الموظف أو المستخدم الذى يقوم بأكثر من عمل لدى أكثر من رب عمل واحد يتحدد فى سداد « فروق الضريبة » الناتجة عن ذلك ، وليس فى سداد أصل الضريبة الذى يلتزم به كل رب عمل عن المرتب الذى يدفعه .

ولكن هذا المعنى الذى يشير به ظاهر النص السابق (مادة ١٢ — فقرة ثانية) يبدو متعارضاً مع ظاهر نص مادة أخرى هى المادة (١٥) من القانون التى نصت على مايلى : « تربط الضريبة باسم رب العمل أو الملتزم بالإيراد على أساس البيان أو الإقرار المقدم منه ، أو باسم الموظف أو المستخدم فى الحالات التى يكون فيها الموظف أو المستخدم هو المسئول بنفسه عن توريد الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون » . (مادة ١٥ — فقرة أولى) .

والتعارض يأتى من أن هذه المادة الأخيرة تتكلم عن الحالات التى يكون الموظف أو المستخدم هو المسئول بنفسه عن « توريد الضريبة » ولا تتكلم عن « فروق الضريبة » . وهناك فارق بين توريد الضريبة ذاتها وبين توريد مجرد فروق الضريبة . ويجب أن نلاحظ أن الحالات المشار إليها بصيغة الجمع التى يلتزم فيها الموظف أو المستخدم بتوريد الضريبة بنفسه هى فى القانون اليمنى تلك الحالة الوحيدة المفردة ، حيث يقوم الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل ، أى تلك الحالة التى نعنيها هنا . ولم يتضمن القانون النص على حالات أخرى فى أى موضع آخر .

وهكذا ، وحيث أن هناك فارقاً كما قلنا بين توريد فروق الضريبة وبين توريد الضريبة ، فنحن كنا قد رجحنا المعنى المباشر لهذا النص الأخير وقلنا من قبل عند التعرض لخصائص الضريبة على المرتبات وفى أنها فى الأصل تجبى أو تحصل من المنبع ، كنا قد ذكرنا أن الموظف أو المستخدم الذى يعمل

لدى أكثر من رب عمل واحد هو الذى يقوم فى هذه الحالة بتوريد الضريبة المستحقة بشخصه لمصلحة الضرائب وليس أرباب الأعمال الذين يستخدمونه ويسند هذا التفسير أن أسعار ضريبة المرتبات تصاعدية وأن هذه الأسعار المتدرجة تفرض وتطبق على مجموع دخل الموظف أو العامل . ونظراً لأننا إزاء موظف أو عامل يتقاضى أكثر من مرتب ، فيبدو إذن من المنطق أن يقوم الموظف أو العامل صاحب الشأن بنفسه بحساب الضريبة على مجموع مرتباته وتطبيق الأسعار التصاعدية على هذا المجموع ، وتوريد الضريبة بعد ذلك بنفسه إلى مصلحة الضرائب أو فرعها القريب من محل سكنه .

ولكن فى نهاية الأمر هذا الاتجاه السابق فى التفسير يعيبه أنه لا يحقق ميزة التحصيل عند المنبع لصالح الخزانة العامة ، فمن الناحية العملية يبدو من الأفضل أن يقوم أرباب الأعمال بتحصيل الضريبة عن كل مرتب على حدة كل فيما يخصه ويكون ذلك قدراً متيقنا منه فى التحصيل . ويلتزم الموظف أو المستخدم بإعادة حساب الضريبة بعد جمع المرتبات التى يتقاضاها ، ويعيد لمصلحة الضرائب هو شخصياً تلك الفوارق التى تنتج عن تطبيق الأسعار التصاعدية للضريبة على مجموع الدخل . ويبدو فى نهاية الأمر أن ذلك هو الرأى الذى يتفق مع إرادة القانون وكذلك مع ظاهر النص الأول الذى قضى بأن الموظف أو المستخدم الذى يعمل لدى أكثر من رب عمل واحد يلتزم شخصيا بسداد « فروق الضريبة » لمصلحة الضرائب (ونعنى بذلك نص المادة ١٢ — فقرة ثانية المذكور فى البداية) .

٣ — هكذا رأينا — فيما سبق — أن الأصل العام فى تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هو تحصيلها عند المنبع بواسطة أرباب الأعمال . ورأينا أن القانون اليمنى الذى أرسى هذه القاعدة العامة السليمة استثنى حالة واحدة ، هى حالة قيام الموظف أو العامل بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد . فى هذه الحالة الوحيدة قرر القانون أن هذا الموظف أو العامل يلتزم شخصياً بسداد فروق الضريبة لتكملة ماسبق أن ورده أرباب الأعمال عن المرتبات التى دفعوها كل على حده .

ولكن هناك حالة أخرى كان يجب أن ينص عليها القانون ، وتتطلب فيها المصلحة العامة أن يقوم المستفيد بالدخل بسداد الضريبة كاملة بنفسه : وهي حالة ما إذا كان صاحب العمل غير مقيم في الجمهورية العربية اليمنية ولكنه يدفع مرتبا ليمنى أو أجنبي مقيم في اليمن . فى هذه الحالة الضريبة على المرتبات واجبة طبقاً للقانون اليمنى (المادة الأولى ب) ، ولكن رب العمل ليس له مركز فى اليمن ولا يمكن عملا بالتالى الزامه بسداد الضريبة لمصلحة الضرائب اليمنية . إذن كان من المفروض أن ينص التشريع اليمنى على الزام المستخدم المستفيد بالمرتب أو الدخل بسداد الضريبة بنفسه حتى لاتضيع فى تلك الحالة ، بالطبع ما لم يكن المستفيد معفياً من تلك الضريبة بنص خاص [1] .

ثالثا — ضمانات تحصيل الضريبة :

إلى جانب الضمانات العامة التي تقررها نصوص القوانين ومبادىء القانون العام فى تحصيل الضرائب بوجه عام ، مثل حق الإطلاع المخول لمصلحة الضرائب وامكانية تنفيذ دين الضريبة بطريق الحجز الإدارى ، ومثل الالتزام بالتبليغ على عاتق دوائر القضاء والموظفين الإداريين بأية حالة تتعلق بالتهرب الضريبى ، هناك ضمانات خاصة قرر القانون اليمنى لتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور وهى التى تعنينا هنا بشكل مباشر . هذه الضمانات الخاصة لتحصيل الضريبة تتمثل فى التزام أرباب الأعمال فى مسك سجلات عن مستخدميهم ومرتباتهم ، وكذلك التزامهم بتقديم اقرارات لمصلحة الضرائب تتضمن نفس المعلومات عن مستخدميهم ، وأيضاً ألزم القانون أرباب الأعمال بتقديم معلومات مماثلة عند سدادهم الضريبة المقتطعة من مرتبات موظفيهم ومستخدميهم . وهذه السجلات والاقرارات والبيانات تتفق كلها فى فكرة جوهرية هى تمكين مصلحة الضرائب من الرقابة على التحصيل والتحقيق من دقة وسلامة مبلغ الضريبة المقتطعة من المرتبات وملحقاتها . وبجانب هذا وذاك ، من بين تلك الضمانات توقيع غرامات فى

---

(١) الحالة المشار إليها منصوص عليها فى التشريع المصرى . راجع فى ذلك : الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ، ص ٣٨٨ .

حالة مخالفة أرباب الأعمال لهذه الالتزامات وغيرها من أحكام الضريبة ، وأخيراً هناك حق الرقابة والفحص المقرر لمصلحة الضرائب ورجالها .

وهكذا يمكننا عرض تلك الضمانات المشار إليها بشكل محدد فيما يلى :

١ — واجب أرباب الأعمال فى مسك سجلات عن مستخدميهم :

ألزم القانون اليمنى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤م فى المادة ١/٩ أرباب الأعمال الخاصة من الأفراد أو الشركات أو المؤسسات الخاصة والجمعيات . الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو عمالا فى حدود عشرة عمال أو مستخدمين أو أكثر من ذلك بمرتب أو أجر أو مكافأة أو تعويض . ألزمهم القانون بمسك سجل لموظفيهم ومستخدميهم يسجلون فيه بالتسلسل ودون فراغ أو شطب أو تحشير بين الأسطر ما يلى :

(ا) أسماء وألقاب ووظائف وعناوين الأشخاص المستخدمين لديهم .

(ب) مقدار مرتباتهم وأجورهم وسائر مخصصاتهم .

(ج) تواريخ استخدامهم وعند الاقتضاء تواريخ تسريحهم أو انقطاعهم عن العمل .

(د) التغيير الذى يطرأ على وضعهم بتتابع وقوعه .

(ه) اسم صاحب عملهم السابق وعنوانه فى حال وجوده .

وحكمة الزام أرباب الأعمال الخاصة من الشركات والأفراد والهيئات من مسك سجلات عن مستخدميهم ومرتباتهم ومخصصاتهم وغيرها من البيانات السابقة . هى تمكين موظفى مصلحة الضرائب المختصين بالاطلاع عليها وفحصها التأكد من دقتها وصحتها ، وضمان دقة حساب الضريبة المقتطعة والموردة لمصلحة الضرائب على أساس تلك البيانات . لذلك نصت المادة (٩) السابقة على أن « يبرز السجل المذكور إلى موظفى مصلحة الضرائب المكلفين بالفحص عند الطلب ... » .

عدم التزام الجهات الإدارية العامة بمسك السجلات :

استثنى القانون الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات العامة (أى المؤسسات العامة (والهيئات المحلية وكذلك مؤسسات القطاع العام التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية . من الإلتزام بمسك السجلات المشار إليها أعلاه . وحكمة ذلك أن الجهات الإدارية العامة لها ملفاتها وسجلاتها الخاصة بها التى قد تختلف فى أسلوب اعدادها عن تلك السجلات التى نظمها القانون فى شأن أرباب الأعمال الخاصة . وقد جاء هذا الاستثناء الخاص بالجهات الإدارية فى المادة (١١) من القانون . ولكن يلاحظ أن من حق موظفى مصلحة الضرائب دائماً التحقق من البيانات الخاصة بموظفى الجهات الحكومية والإدارية .

٢ — واجب أرباب الأعمال بتقديم إقرارات لمصلحة الضرائب :

ألزم القانون فى المادة (١٠) أرباب الأعمال الخاصة من الأفراد والشركات وغيرها من الهيئات الخاصة . بتقديم إقرارات عن موظفيهم ومستخدميهم خلال تسعين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون (قانون ضريبة كسب العمل رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤) أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث أى تغيير فى أوضاع هؤلاء الموظفين والمستخدمين . ويتضمن هذا الاقرار مايلى :

(ا) أسماء وألقاب الموظفين والمستخدمين الدائمين تفصيلا ونوع عمل كل منهم وعناوينهم .

(ب) مقدار مرتباتهم وأجورهم وباقى مخصصاتهم .

(جـ) تاريخ استخدام كل منهم .

كذلك أوجب القانون فى المادة (١٠) السابقة تقديم إقرار مماثل عند حدوث أى تغيير يطرأ على أوضاع هؤلاء الموظفين أو المستخدمين — كما سبق البيان — خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير . أيضاً أوجب القانون فى ذات المادة (١٠) أصحاب الأعمال الخاصة بتقديم اقرار مماثل

فى حالة توقفهم عن مباشرة نشاطهم أو فى حالة التنازل عن منشآتهم للغير ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل .

ويلاحظ أن القانون ألزم أرباب الأعمال الخاصة — كما قلنا — بتقديم الإقرار الأصلى الأول خلال تسعين يوماً من تاريخ العمل بالقانون . ولكن ماحكم هذا الإلتزام بالنسبة للمنشآت والهيئات الخاصة والشركات التى تستخدم مستخدمين وعمالا ونشأت بعد تسعين يوماً من تاريخ العمل بالقانون؟ لا يوجد حكم فى هذه النقطة عند قراءة نص المادة العاشرة المشار إليها أعلاه . ولا يمكن بالطبع الاعفاء من هذا الالتزام ، سيما وأن القانون يلزم كل رب عمل خاص بتقديم إقرار مماثل فى حالة أى تغيير على أوضاع المستخدمين والعمال ، مما يعنى التزامهم الأصلى بتقديم الإقرار الأول . لذلك نرى أن كل منشأة خاصة تستخدم أشخاصا يتقاضون رواتب وأجور ، تلتزم بتقديم هذا الاقرار عقب إنشائها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ هذا الانشاء . وهذا الميعاد نحدده قياسا على ماقرره القانون من ميعاد مماثل فى حالة التغيير فى أوضاع المستخدمين ، أو فى حالة التوقف عن النشاط أو حالة التنازل عن المنشأة للغير .

وواضح أن حكمة الزام أرباب الأعمال الخاصة بتقديم الاقرارات السابقة هى تمكين موظفى مصلحة الضرائب من التحقق من أوضاع مستخدميهم لضمان دقة الضريبة الموردة من كل رب عمل .

عدم التزام الجهات الإدارية العامة بتقديم الإقرارات :

أعفت المادة (١١) من القانون الجهات الإدارية العامة المركزية أو اللامركزية من تقديم تلك الاقرارات . وقد سبق أن رأينا أيضاً أن القانون فى المادة المشار إليها قد أعفى هذه الجهات الإدارية من مسك السجلات التى يلتزم بها أرباب الأعمال الخاصة . وهذا الاعفاء من الاقرار يمتد ليشمل شركات ومؤسسات القطاع العام التى يحددها قرار من وزير المالية .

٣ — التزام أرباب الأعمال بتقديم بيانات عند سداد الضريبة :

كذلك من بين ضمانات تحصيل الضريبة هذا الالتزام الذى يضمن دقة هذا التحصيل . وهو يتمثل فيما أوجبه القانون فى المادة (١٢) على أرباب الأعمال عند سدادهم لمقدار الضريبة المستحقة على مرتبات وأجور مستخدميهم أن يرفقوا بياناً بموظفيهم ومستخدميهم ومرتبات ومخصصات كل منهم والضريبة المقتطعة منهم . وقضت المادة (١٢) المشار إليها بأنه يكتفى بالنسبة لموظفى ومستخدمى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والجهات الإدارية اللامركزية ، يكتفى بالنسبة لهم بكشوف المرتبات الشهرية .

٤ — توقيع الغرامات جزاءاً على مخالفة أحكام الضريبة :

قرر القانون اليمنى غرمات توقع على أرباب الأعمال الخاصة الذين لا ينفذون التزاماتهم المقررة عليهم بمسك السجلات أو تقديم الاقرارات أو بعدم توريد الضريبة على مرتبات موظفيهم ومستخدميهم فى الميعاد الذى أوجبه القانون . وفيما يلى تفصيل ذلك : —

(١) من ناحية أولى ، فى حالة عدم مسك أرباب الأعمال الخاصة للسجلات التى أوجبها القانون فى المادة (٩) أو مسك تلك السجلات بصورة ناقصة ، فإن المادة المذكورة تنص على أن موظف مصلحة الضرائب المكلف بالفحص يحرر محضراً بذلك ويعاقب المخالف بغرامة قدرها عشرة ريالات عن كل موظف أو مستخدم لم يسجل فى السجل المذكور ، أو سجلت عنه معلومات ناقصة أو غير صحيحة .

وتقرر الغرامة المشار إليها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو مدير فرع المصلحة المختص ، استناداً إلى المحضر المحرر بالمخالفة . ويجوز لرب العمل طلب المصالحة على الغرامة ، وفى هذه الحالة يكون الحد الأدنى لها ½ الغرامة المقررة ، ولا تجوز المصالحة فى حال تكرار المخالفة . وقد أجاز القانون فى ذات المادة (٩) لمصلحة

الضرائب — بناء على طلب كتابى من رب العمل — قبول السجلات أو الملفات الخاصة الممسوكة بمعرفته موظفيه ومستخدميه بدلا عن السجل المشار إليه فى الفقرة الأولى من المادة (٩) . إذا تبين بعد الفحص الذى تجريه المصلحة المذكورة أن السجلات أو الملفات المشار إليها تحقق تسجيل المعلومات بالصورة المطلوبة .

(ب) ومن ناحية ثانية . فى حالة عدم التزام أرباب الأعمال الخاصة بواجبهم بتقديم الاقرارات المفروضة ، وكذلك فى حالة عدم سدادهم الضريبة على مرتبات مستخدميهم فى المعياد المقرر . فإن القانون فى المادة (١٣) ينص على أن توجه إليهم إنذارات شخصية من قبل جهاز الضرائب المختص بوجوب تنفيذ أحكام القانون خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ الانذار . فاذا لم يمتثلوا رغم الانذار فيرسل إليهم اخطارا بتحديد مقدار الضريبة المفروضة بطريق التقدير الجزافى ، مضافاً إليها غرامة قدرها ٢٠ ٪ منها ، وتتخذ إجراءات تحصيل والغرامة بطريق التنفيذ المباشر .

ويضيف القانون فى نفس المادة (١٣) أنه إذا امتثل رب العمل للانذار خلال المهلة المحددة (ثلاثون يوماً من تاريخ الإنذار) ، فيتم تحديد الضريبة بواسطة مصلحة الضرائب على أساس البيان المقدم منه بعد فحصه ، مضافاً إليها غرامة قدرها ١٠ ٪ منها وذلك لعدم تقيده بالموعد المحدد أصلا لتقديم الإقرار أو دفع الضريبة . وفى جميع الأحوال يجب على أرباب الأعمال تسديد الضريبة المستحقة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التبليغ أو الاخطار فى حالة التكليف المباشر . وخلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم التصريحات فى حالة الامتثال .

٥ — حق الرقابة والفحص لمصلحة الضرائب وموظفيها :

يمكن أن نضيف فى نهاية تلك الضمانات المقررة لتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور ، ذلك الحق القانونى المقرر لمصلحة الضرائب وفروعها

وموظفيها فى الرقابة والفحص على السجلات أرباب الأعمال واقراراتهم والبيانات المقدمة منهم . وقد أشارت لذلك الفقرة الثانية من المادة (١٥) التى أضافت أن لموظفى مصلحة الضرائب حق إجراء التعديلات التى تنتج عن هذه المراجعة ، وتحديد فروق الضريبة المترتبة على هذه التعديلات والواجب سدادها من جانب أرباب الأعمال . ويجب أن يحصل هذا السداد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اخطارهم مع الغرامات الواجبة (المنصوص عليها فى المادة ١٣ سابق الإشارة إليها) .

هكذا ننتهى من أحكام الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور التى نظمها القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ الخاص بالضريبة على كسب العمل . فى بابه الأول . وسوف ندرس فى المبحث الثانى التالى أحكام الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ، والتى تناولها الباب الثانى من نفس القانون المشار إليه باعتبارها الضريبة الثانية المتفرعة عن الضريبة الأم على كسب العمل .

بقى أن نشير قبل دراسة هذه الضريبة الثانية أن القانون اليمنى رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ م تضمن فى بابه الثالث أحكاماً عامة مشتركة ، ونصت المادة (٢٢/ا) فى هذا الباب الثالث على أن الأحكام المتعلقة بحق الإطلاع وسر المهنة وكذلك أحكام الطعن المطبقة على مكلفى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . تنطبق أيضاً فى شأن الضريبة على المرتبات والأجور التى فرغنا من دراستها .

الفصل الثانى

الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية

نظم التشريع اليمنى هذه الضريبة فى الباب الثانى من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م الخاص بضريبة كسب العمل . وقد سبق أن رأينا فى المبحث الأول السابق أن القانون المشار إليه قد نظم فى بابه الأول الضريبة على المرتبات والأجور .

فكما نرى من الجمع بين هاتين الضريبتين فى قانون واحد واعتبارهما كليهما من ضرائب كسب العمل ، يوضح الجامع المشترك بينهما وهو أنهما ضريبتان تصيبان دخولا وإيرادات ناتجة عن العمل الإنسانى . هذه الصفة أوضح ما تكون فى الضريبة على المرتبات والأجور ، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الناتج من العمل والجهد الإنسانى الخالص . وتنطبق أيضاً تلك الصفة على الضريبة التى تعنينا الآن ، وهى الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وذلك لأن الدخل أو الربح الخاضع لهذه الضريبة ينتج عن مهنة يغلب فى ممارستها وفى تحقيق أرباحها عنصر العمل والجهد الإنسانى على عنصر رأس المال . مثل مهنة المحامى أو الطبيب أو المحاسب باعتبارها من المهن الحرة ، حيث يكون دور عنصر العمل أكثر بروزاً وتميزاً بكثير عن عنصر رأس المال .

وإذا كان عنصر العمل هو القاسم المشترك فى الدخل الخاضع لضريبة المرتبات والأجور وكذلك فى الربح الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، إلا أن هناك فارقاً هاماً فى الصفة القانونية لعنصر العمل الإنسانى فى كل من الضريبتين . ففى ضريبة المرتبات والأجور العمل المنتج للمرتب أو الأجر يتميز من الناحية القانونية أنه عمل تابع ، بمعنى أنه نتيجة رابطة تبعية واستخدام لدى الغير أى لدى صاحب العمل . بينما فى الضريبة على

أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، العمل الإنسانى يتميز بالاستقلال فهو عمل يؤديه من يمارس المهنة بصفة مستقلة لحسابه ، ودون الخضوع لأية رابطة استخدام لحساب الغير .

بعد هذا التمهيد ، فإننا نعالج هذه الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية فى أربعة مباحث على النحو التالى :

المبحث الأول :

خصائص الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

المبحث الثانى :

نطاق الخضوع للضريبة .

المبحث الثالث :

وعاء الضريبة .

المبحث الرابع :

ربط الضريبة وتحصيلها .

ونتناول فيما يلى المباحث الأربعة بالترتيب السابق .

المبحث الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجـــارية

الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية هى ضريبة نوعية تفرض على أرباح كل مهنة حرة أو غير تجارية ، تتميز عموماً فى ممارستها بهيمنة عنصر العمل المستقل . وهذه الضريبة عينية فى جوهرها وإن كان القانون يأخذ استثناء ببعض الاعتبارات الشخصية للممول . كما أنها ضريبة سنوية تسرى على الأرباح المحققة بالفعل . وأخيراً هى ضريبة إقليمية ويمكن اعتبارها ضريبة القانون العام ونشرح تلك الخصائص تباعاً :

أولا — ضريبة نوعية تفرض على أرباح العمل المستقل [1] :

إن الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ضريبة نوعية تسرى على نوع معين من الإيرادات . وهى أرباح كل مهنة يزاولها الممول بصفة مستقلة بشرط أن يكون قوامها الرئيسى هو العمل . فالمهن التى تخضع أرباحها للضريبة تتميز بالاستقلال فى ممارستها كما تتميز بأنه يغلب فى مزاولتها عنصر العمل على عنصر رأس المال . فإذا كان كل من يزاول مهنة حرة أو غير تجارية يحتاج بالضرورة إلى مساعدة رأس المال مثل الأثاث بالنسبة للمحامى ومثل بعض الأثاث وبعض الأجهزة بالنسبة للطبيب . إلا أن دور رأس المال ثانوياً . ذلك أنه لو احتل رأس المال المكان الأول أو الرئيسى بجانب العمل لأصبحت المهنة تجارية وصناعية وخضعت الضريبة النوعية الخاصة بالأرباح التجارية والصناعية .

٢ — ضريبة عينية تأخذ ببعض الإعتبارات الشخصية :

سبق القول بأن الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية هى ضريبة نوعية تفرض على الأرباح الناتجة من العمل المستقل . والضرائب النوعية عموماً هى أصلا ضرائب عينية تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة ولا تهتم بشخصية الممول صاحب الإيراد . ولكن على سبيل الاستثناء تأخذ الضريبة على المهن الحرة وغير التجارية ببعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الممول وتحقيقاً لفكرة العدالة . ويبدو ذلك فى التشريع اليمنى من عدة نواحى : فمن ناحية أولى أجاز القانون بقرار من مجلس الوزراء إعفاء بعض أصحاب المهن الحرة التى تستوجب ممارستها الحصول على شهادات جامعية عليا من الضريبة لمدة لا تتجاوز الثلاث سنوات من تاريخ ممارستهم أعمالهم فى البلاد (الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م) . كذلك تبدو مراعاة الاعتبارات الشخصية فى أخذ المشرع اليمنى بمبدأ التصاعد فى أسعار الضريبة (مادة (١٧) من القانون) . وأخيراً تظهر الفكرة الشخصية فى أن

---

(١) راجع الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، ص ٧٩١ .

القانون اليمنى لم يفرض الضريبة على الأرباح الإجمالية بل الأرباح الصافية أى بعد خصم جميع التكاليف التى صرفها الممول فى ممارسة المهنة [١] (المادة ١٨ من القانون) .

٣ — الضريبة على أرباح المهن الحرة ضريبة سنوية :

فالضريبة تسرى على الأرباح التى يحققها صاحب المهنة خلال سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر نهاية العام . وهى تسرى على الأرباح الصافية التى تم قبضها بالفعل بواسطة صاحب المهنة . فلا يكفى مجرد استحقاقه لإيراد أو دخل معين . بل اشترط القانون اليمنى أن يكون الإيراد تم الحصول عليه بالفعل حتى يمكن أن تفرض عليه الضريبة (المادة ١٨ من القانون) .

٤ — الضريبة على أرباح المهن الحرة إقليمية :

ويلاحظ أن القانون اليمنى لم ينص صراحة على شرط إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية . وهو نفس الذى كان قائماً فى تشريع الضرائب القديم فى مصر (قبل عام ١٩٨١ م) [٢] . ولكن رغم عدم النص الصريح يجب القول بأن هذه الضريبة تسرى فقط على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى تتم مزاولتها فى الجمهورية العربية اليمنية سواء كان صاحب المهنة يمنياً أم أجنبياً . وهى لا تسرى بأى حال على أرباح المهن الحرة وغير التجارية التى تمارس خارج البلاد حتى ولو كان

---

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ص ٦٨١ — ٦٨٢ .

(٢) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كان هو التشريع العام لجميع ضرائب الدخل فى مصر حتى عام ١٩٨١ ، حيث حل محله فى هذا العام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذى نص صراحة على إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية .

من يمارسها يمنياً [١] . لأن القاعدة العامة هى إقليمية الضرائب سيما وأن الضرائب النوعية مثل ضريبة أرباح المهن الحرة هى ضرائب عينية تنصب على المادة الخاضعة للضريبة بصفة أصلية ، ودون النظر لشخص من يمارس المهنة أو النشاط .

٥ — الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام :

يثور هذا التساؤل فى شأن العلاقة بين الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وبين الضريبة — التى تعنينا هنا — على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية والصناعية . ويلاحظ فى هذا الشأن أنه بالنسبة للتشريع المصرى أن الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية هى التى كانت تعتبر ضريبة القانون العام ، بمعنى أنه يخضع لها كل نشاط أو مهنة أخرى لم تتقرر له ضريبة خاصة وظل هذا الوضع سائداً حتى عام ١٩٥٠ . وفى هذا العام صدر فى مصر القانون رقم (١٤٦) لسنة ١٩٥٠ م حيث عدل من هذا الوضع ونص صراحة على اعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية ضريبة القانون العام ، وأصبحت هى الضريبة التى تخضع لها كل مهنة أو نشاط لا يخضع لأية ضريبة نوعية أخرى [٢] . وحكمة ذلك منع تخلص أرباب أية مهنة تستهدف الربح من المشاركة فى الأعباء العامة عن طريق دفع الضريبة [٣] .

ونرى أن هذا الحكم واجب التطبيق أيضاً فى الجمهورية العربية اليمنية ، رغم أن نصوص القانون اليمنى فى ضريبة كسب العمل لم ينص صراحة على اعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية لها وصف ضريبة القانون

---

(١) فى ظل القانون المصرى القديم ، استقر الفقه فى مصر على إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة كتطبيق لمبدأ إقليمية فرض الضرائب عموماً . فلا يعقل أن يفرض المشرع الوطنى الضريبة على أرباح جميع أصحاب المهن الحرة فى العالم : راجع ، الدكتور عبد الكريم بركات وآخرين ، دراسات فى النظم الضريبية ص ٥٢٧ هامش (١) .

(٢) والتشريع الحالى المنظم لضرائب الدخل فى مصر ، وهو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد أعاد تأكيد هذا الحكم فى المادة (٧٣) من القانون .

(٣) راجع فى هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع سالف الذكر ص ٦٨٢ .

العام . فبالرغم من عدم النص الصريح ، وبالرغم من قلة النصوص المنظمة لهذه الضريبة بالمقارنة بالنصوص الكثيرة التى يحتويها القانون اليمنى الذى نظم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، إلا أننا نرى أن ضريبة أرباح المهن غير التجارية هى التى يمكن أن تعتبر ضريبة القانون العام وليس ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ـ وأهم حجة يمكن أن تؤيد هذا الاتجاه هى أن القانون اليمنى فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢م) عمل جاهداً على حصر المهن والأنشطة ذات الطابع التجارى والصناعى فى نصوص محددة استغرقت الأربعة مواد الأولى منه ، وهى تشمل النشاطات التجارية بطبيعتها وكذلك نشاطات تأخذ حكمها ، هذا بينما القانون اليمنى فى ضريبة كسب العمل عندما نظم الضريبة على أرباح المهن غير التجارية فى الباب الثانى منه لم يحدد المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية على سبيل الحصر . بل حددها فقط على سبيل المثال بعد أن وضع تعريفها . فالمادة (١٦ / ٢) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م نصت كما يلى : « ويعتبر المكلفون المبينون فيما يلى ودون حصر من أرباب المهن التى ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة . . . » . وبعد أن وضعت أمثلة على هذه المهن غير التجارية ، أضافت هذه المادة (١٦) فى فقرتها الثالثة أنه لوزير المالية بناء على اقتراح رئيس مصلحة الضرائب البت فى تحديد أى مهنة أخرى ينطبق عليها وصف المهنة الحرة أو غير التجارية .

وهكذا ، وحيث أن النشاطات المستقلة ذات الطابع المهنى والتى تستهدف الربح هى بحكم المنطق إما نشاطات تجارية وصناعية وإما نشاطات غير تجارية وغير صناعية ، وحيث أن النشاطات التجارية والصناعية محددة على سبيل الحصر بينما النشاطات غير التجارية غير محصورة ، فالمنطق يؤدى إذن إلى

القول بأن الضريبة على أرباح تلك المهن غير التجارية هى التى يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام [١] .

المبحث الثـــانى

نطاق الخضوع للضريبـــة

المهن التى تخضع أرباحها للضريبة تتمثل فى المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ، وبشروط معينة . وفى هذا نصت المادة (١٦ / ١) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م على ما يلى :

« تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وغير الصناعية التى يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال والتى لا يخضع أصحابها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . ويشترط فى من يزاول المهن المذكورة ألا يستعين فى ممارستها بجهود آخرين بما يجاوز الحدود المعتادة لطبيعة مزاولة المهنة » .

وأضافت الفقرة الثانية من ذات المادة (١٦) : « ويعتبر المكلفون المبينون فيما يلى ودون حصر من أرباب المهن التى ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة . . . » وأورد هذا النص أمثلة على أهم المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية والصناعية — كما سيأتى الآن — .

وبناء على نص المادة (١٦) المشار إليها ، فإننا نعرض فيما يلى لتعريف المهن التى تخضع أرباحها الضريبة ، ثم لشروط الخضوع للضريبة .

---

(١) يمكن أن يضاف إلى ماسبق أن هناك ميزة هامة لإعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية ضريبة القانون العام . ويتمثل ذلك فى أن نضمن الخضوع للضريبة لكل مهنة أو نشاط يصعب تصنيفه لأول وهلة تحت إطار الأنشطة التجارية والصناعية بسبب عدم النص الصريح عليه فى قانون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وقد يكون النشاط فى ذات الوقت يعتمد على رأس المال كعنصر رئيسى وهو ما يؤدى إلى صعوبة اعتباره مهنة غير تجارية ، مما يؤدى إلى خطورة تخلص هذا النشاط من الخضوع لأى ضريبة نوعية . ومن ثم اعتبار ضريبة الأرباح غير التجارية ضريبة القانون العام يمنع تهرب أى نشاط من الضريبة ويحقق بالتالى المساواة بين المواطنين أمام الأعباء العامة .

أولا — تعريف المهن التى تخضع أرباحها للضريبة :

المهن التى تخضع أرباحها للضريبة هى « المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية » . فأرباب هذه المهن تخضع أرباحهم السنوية لهذه الضريبة النوعية . وهى تختلف عن المهن والنشاطات التجارية والصناعية التى يخضع من يزاولها لضريبة نوعية أخرى — سبق دراستها — وهى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

فما المقصود بالمهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ؟

نلاحظ بادىء ذى بدء أن القانون اليمنى لم يفرق بين المهن الحرة وبين سائر المهن الأخرى غير التجارية وغير الصناعية . فهذان النوعان من المهن هما شىء واحد ، أو بمعنى آخر ينتميان لطائفة واحدة فى الجوهر (١) . فالمهن الحرة فى منطق القانون ليست إلا نوعا يدخل فى أسرة مهنية أو طائفة مهنية أعم وأشمل وهى طائفة المهن غير التجارية وغير الصناعية . بدليل أن القانون يعبر عنها بالقول : « المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ». فالقانون اليمنى فى تحديده للنشاط المهنى الخاضع للضريبة قد أخذ بأسلوب التدرج من الخاص إلى العام ، فبدأ بالمهن الحرة ثم تدرج إلى الطائفة الأعم وهى المهن غير التجارية وغير الصناعية التى تشمل غير المهن الحرة (٢) .

إذن ، طالما أن هذه المهن الحرة كالطب والمحاماة والهندسة ما هى إلا مجرد نوع من الطائفة الأعم للمهن غير التجارية والصناعية ، فنحن نحتاج إلى معيار أو تعريف عام يحدد إطار تلك المهن غير التجارية وغير الصناعية التى تخضع أرباحها للضريبة .

---

(١) وهو نفس مسلك التشريع المصرى : انظر على سبيل المثال الدكتور عبد الكريم بركات والدكتور حامد دراز والدكتور على عياد ، دراسات فى النظم الضريبية ص ٥٢٧ .

(٢) راجع الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ، ١٩٨٥ ص ٢٥٤ . ويلاحظ أن القانون المصرى الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد اتبع أسلوب التدرج المشار إليه أعلاه فى المادة (٧٣) التى حددت المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

وقد حدد القانون اليمنى هذا التعريف فى المادة (١٦) من القانون ، التى عرفت المهن غير التجارية وغير الصناعية بأنها يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال ، والتى لا يخضع أصحابها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وهذا التعريف يهتم فقط بالتمييز بين المهن غير التجارية وغير الصناعية وبين المهن والأنشطة التجارية والصناعية . فبينما تعتمد هذه المهن والأنشطة التجارية على رأس المال كعنصر رئيسى ، نجد أن المهن غير التجارية وغير الصناعية على العكس تعتمد أساساً فى ممارستها على عنصر العمل الإنسانى كعامل رئيسى ويكون دور رأس المال ثانوياً ومحدوداً .

ولكن التعريف السابق الذى أتى به القانون اليمنى فى المادة (١٦) ليس كافياً فى تمييز المهن غير التجارية وغير الصناعية ، فهذا التعريف إذا كان يميز هذه المهن عن الأنشطة والمهن التجارية والصناعية ، إلا أنه لا يميز المهن غير التجارية وغير الصناعية عن الأنشطة والأعمال المأجورة التى يمارسها الموظفون والعمال والتى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور . لأن هذه الأنشطة الأخيرة قوامها وعمادها العمل الإنسانى أيضاً مثل المهن الحرة وغير التجارية . إذن لتمييز المهن غير التجارية وغير الصناعية لابد أن يتضمن التعريف ليس فقط إبراز العمل كعنصر أساسى ورئيسى ، بل يجب أن يتضمن التعريف أيضاً أن يكون العمل مستقلا وليس تابعاً للغير . وهذا العنصر الأخير هو الذى يميز صاحب المهنة الحرة أو غير التجارية عن الموظف أو العامل ، الذى لا يكون عمله مستقلا بل تابعاً وناتجاً عن رابطة استخدام وتبعية للغير وهو صاحب العمل .

وهكذا التعريف الصحيح الكامل للمهن غير التجارية وغير الصناعية يعتمد على عنصرين : الأول أنها مهن قوامها الرئيسى العمل الإنسانى ، والعنصر الثانى أن هذا العمل يتميز بالاستقلال وعدم تبعية من يمارس المهنة للغير . فالعنصر الأول يميز المهن غير التجارية وغير الصناعية عن المهن والأنشطة التجارية والصناعية . هذا بينما العنصر الثانى يميز المهن غير التجارية

وغير الصناعية عن نشاط وعمل الموظفين والعمال الخاضعين لضريبة المرتبات والأجور ، حيث يكون عملهم غير مستقل بل تابع لرب العمل بناء على رابطة استخدام [١] .

أمثلة على المهن غير التجارية وغير الصناعية :

إذا كان من الممكن حصر المهن والأنشطة التجارية والصناعية على النحو الذى فعله القانون اليمنى الخاص بضريبة الأرباح التجارية والصناعية [٢] ، إلا أنه من المستحيل عملا حصر المهن غير التجارية وغير الصناعية فهى متنوعة جداً وقابلة للتطور بظهور نوعيات منها كثيرة مع تطور المجتمع . ولذلك فإن القانون اليمنى بعـــد أن وضع لها تعريفاً عاماً يميزها بوجه عام عن المهن التجارية والصناعية وضع أمثلة لها دون حصر .

فقد نصت الفقرة الثانيه من المادة (١٦) المشار إليها أعلاه على ما يلى : « يعتبر المكلفون المبينون فيما يلى ودون حصر من أرباب المهن التى ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة » :

١ ــ الأطباء فى مختلف مجالات التخصص .

٢ ــ المحللون الطبيون (التحليل الطبى) .

٣ ــ المحامون المعقبون للأعمال القضائية ومن عاثلوهم .

٤ ــ المهندسون فى مختلف مجالات التخصص .

---

(١) وقد عرفت محكمة النقض المصرية المهن غير التجارية على نحو يبرز العنصرين المشار إليهما أعلاه . فى أحد أحكامها عرفها بأنها « المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة ، والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب » . راجع حكم محكمة النقض المصرية ، الدائرة المدنية ، بتاريخ ١٣/٤/١٩٦١ م ، الطعن رقم ١١٣ لسنة ٢٦ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض للسنة الثانية عشرة ص ٣٧٠ .

(٢) قرار جمهورى بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٥ — المحاسبون والمستشارون والخبراء الفنيون .

٦ — الفنانون المحترفون .

٧ — المؤلفون .

٨ — أصحاب ورش التصليح ومن يماثلونهم .

وأضافت الفقرة الثالثة من ذات المادة (١٦) : « ولوزير المالية بناء على اقتراح من رئيس مصلحة الضرائب البت فى جميع المسائل المتعلقة بتحديد أى مهنة ينطبق عليها وصف المهنة الحرة أو غير التجارية أو غير الصناعية » .

وإذا نحن استعرضنا الأمثلة التى أشار إليها القانون على النحو السابق ، فإننا نجد أن المهن الحرة تمثل معظمها . وهى مهن الأطباء والمحللين الطبيين والمحامين والمهندسين والمحاسبين ويمكن أن نضيف أيضاً الصيادلة ، وهذه المهن الحرة يجمع بينها أنها تتطلب لممارستها الحصول على شهادة جامعية عليا وتتميز بالاستقلال ، وأن من يمارسها يجب أن يكون عضواً منضماً للنقابة المهنية التى تشرف على شئون المهن الحرة أى من يمارسونها ينبغى أن يمارسوا المهنة كعمل مستقل ، أى لحسابهم الخاص وليس بوصفهم موظفين أو مستخدمين لحساب الغير كإجراء ومستخدمين ، فهم هنا يفتقدون وصف أصحاب المهن الحرة ويتقاضون مرتبات تخضع لضريبة المرتبات والأجور . فالطبيب أو المحامى أو المحاسب أو المهندس لكى يعتبر صاحب مهنة حرة تخضع أرباحه للضريبة على الأرباح غير التجارية ، يجب أن يعمل مستقلا وليس تابعاً للغير ، وذلك طبقاً للتعريف السابق بيانه للمهن غير التجارية وغير الصناعية .

ويجب أن نلاحظ أن القانون — فى الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) — قد أجاز بقرار من مجلس الوزراء إعفاء أصحاب المهن الحرة من الضريبة لمدة لا تتجاوز الثلاث سنوات من تاريخ ممارستهم لمهنتهم فى اليمن .

وهكذا نرى أن المهن الحرة هى أهم الأمثلة على المهن غير التجارية وغير

الصناعية ، ومن هنا نفهم لماذا خصها القانون بالذكر قبل أن يربطها بالطائفة الأعم غير التجارية .

ولكن هناك مهناً أخرى غير تجارية بخلاف المهن الحرة بالمعنى الدقيق : وقد أعطى القانون أمثلة عليها — كما سبق البيان . من قبيل ذلك مهنة المؤلف أياما كان ميدان تأليفه فى المجال الأدبى أو الفنى أو العلمى أو السياسى . . . وكذلك الفنانون المحترفون كالرسام والمصور والموسيقى والملحن والعازف والمغنى والممثل ، بشرط أن يتوافر لعملهم الفنى الاستقلال وعدم التبعية للغير .

كذلك من أمثلة المهن غير التجارية التى أشار إليها القانون أصحاب ورش التصليح ومن يماثلونهم . وهنا تثور مسألة دقيقة للتفرقة بين أصحاب ورش التصليح وبين أرباب الحرف الذين يخضعون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كالنجار والكواء والحلاق والحداد وحائكى الملابس . فأصحاب ورش التصليح مثل ورش تصليح السيارات والدراجات والثلاجات ، وأية ورشة وظيفتها تصليح آلة أو جهاز أو إصلاح المواسير وصنابير المياه فى المنازل ، أصحاب هذه الورش يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وليس لضريبة الأرباح التجارية التى يخضع لها زملاؤهم أرباب الحرف ، بالرغم من التقارب الشديد من هؤلاء . وذلك يؤكد وجهة النظر التى تنتقد إخضاع أرباب الحرف لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وتنادى بإخضاعهم للضريبة على المهن غير التجارية على اعتبار أن مهنتهم يغلب عليها عنصر العمل ويتضاءل فيها دور رأس المال [1] . على أى حال قد يبدو الفارق بين أرباب الحرف وبين أصحاب ورش التصليح قائماً وموجوداً بالرغم من التقارب بين هذين النوعين من المهن . فأرباب الحرف رغم غلبة عنصر العمل على رأس المال إلا أنهم يصنعون عادة أشياء منقولة لمن يطلبها من عملائهم ، بينما أصحاب ورش التصليح يقف دورهم على مجرد إصلاح أشياء وإعادتها لحالتها لتؤدى وظيفتها ولكنهم لا ينشئون أو يصنعون منقولات لبيعها .

(١) راجع فى هذا المعنى : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ص ٤٣٣ . — الدكتور دلاور على والدكتور محمد حمدى النشار ، دراسات فى الضريبة على أرباح المهن الحرة ، ص ٨٨ وما بعدها .

ويمكن أن نذكر أمثلة أخرى لمهن غير تجارية غير منصوص عليها مثل مهنة التخليص الجمركى على البضائع ، ومثل النسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة ودون تبعية لرب عمل محدد ، ومثل مهنة التمريض إذا كانت تمارس باستقلال خارج العيادات والمستشفيات .

ثانياً — شروط الخضوع للضريبة :

لسريان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية يجب توافر عدد من الشروط إذا لم يتوافر أحدها لا يخضع الربح لهذه الضريبة .

وهذه الشروط تستفاد من نصوص القانون اليمنى إما صراحة أو ضمناً وهى خمسة شروط على النحو التالى :

١ — ممارسة المهنة بصفة مستقلة :

وهذا الشرط الأول للخضوع للضريبة معناه أن الممول يجب أن يمارس المهنة لحساب نفسه ، بمعنى أن نتائج نشاطه المهنى من ربح أو خسارة تضاف إلى ذمته المالية باعتباره المتحمل لمخاطر مهنته [١] . وهذا هو مفهوم شرط الاستقلال حتى تخضع الأرباح الناتجة للضريبة ، فالاستقلال معناه عدم التبعية للغير .

وهذا الشرط هو الفيصل فى التفرقة بين سريان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية من ناحية ، وبين سريان الضريبة على المرتبات والأجور من ناحية أخرى . فالضريبتان أساسهما المشترك العمل . ولكن ضريبة المرتبات والأجور تسرى على دخل العمل التابع أو المأجور أى مرتب أو أجر الموظف أو العامل المرتبط بالغير بعقد عمل أو رابطة استخدام . هذا بينما الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية تسرى على إيراد العمل المستقل الذى يقوم به صاحب المهنة لحسابه ودون أن يكون تابعاً للغير .

---

(١) راجع الدكتور عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٢٥٨ — الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ص ٦٣٧ .

وتطبيقاً لذلك المحامى تحت التمرين إذا كانت تربطه بالمحامى الأصلى الذى يعمل فى مكتبه علاقة الأجير برب العمل ، فإن ما يحصل عليه يكون أجراً يخضع لضريبة المرتبات والأجور وليس لضريبة المهن الحرة وغير التجارية . أما إذا كان هذا المحامى تحت التمرين يمارس مهنة المحاماة باستقلال عن المحامى الأصلى ودون رابطة تبعية له فإن أرباحه تخضع لضريبة المهن غير التجارية(١). وتطبيقاً لذلك أيضاً إذا ارتبط أحد المحاسبين بعقد عمل مع أحد مكاتب المحاسبة الكبيرة ، فإن ما يتقاضاه من مرتب حتى لو كان فى شكل نسبة من الأرباح ، فإن هذا المرتب يخضع لضريبة المرتبات والأجور لوجود علاقة التبعية ولا يخضع بالتالى للضريبة على أرباح المهن الحرة أو غير التجارية (٢) .

وقد يخضع الشخص الواحد فى نفس الوقت للضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية وأيضاً لضريبة المرتبات والأجور ، وذلك إذا كان له إيرادان أحدهما نتيجة علاقة تبعية واستخدام والآخر نتيجة عمله المستقل فى مهنة حرة . ومثال ذلك عضو هيئة التدريس فى كلية الطب الذى له أيضاً عيادته الخاصة فهو يجمع بين إيرادين ، مرتبه من الجامعة وهو يخضع للضريبة على المرتبات ، ومن ناحية ثانية أرباحه التى يحققها من ممارسة مهنته فى عيادته الخاصة وتخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية . ونفس المثال يمكن أن يقال عن عضو هيئة التدريس بكلية الشريعة والقانون أو كلية الحقوق ، والذى له أيضاً مكتبه الخاص كمحامى يمارس مهنة حرة بتصريح من الجامعة .

بقى أن نقول عن هذا الشرط الأول للخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وهو شرط الاستقلال فى ممارسة المهنة ، نقول أن القانون اليمنى لم ينص صراحة على هذا الشرط رغم أهميته . ولكن يمكن أن نقول مع ذلك أن القانون اليمنى عاد وأشار إليه بطريقة ضمنية فى الفقرة الرابعة من

---

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ص ٦٨٤.

(٢) راجع : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٨٠٧ .

المادة (١٦) التى نصت على أن « يستثنى من الخضوع لهذه الضريبة المكلفون الذين يقتصر عملهم على الارتباط مع الغير بعقود استخدام وفى هذه الحالة يخضعون للضريبة المقررة فى الباب الأول من هذا القانون (أى الضريبة على المرتبات والأجور) » . وهذا الاستثناء يعنى ضمناً أن سريان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية مشروط بممارسة المهنة على وجه الاستقلال ودون رابطة تبعية .

٢ — قيام المهنة على العمل باعتباره العنصر الرئيسى :

وهذا الشرط نص عليه القانون اليمنى صراحة فى تحديده للمهن الحرة وغير التجارية التى تخضع أرباحها للضريبة . فالمادة (١٦) فى فقرتها الأولى — كما سبق البيان — نصت على أن تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية « التى يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال » .

وضرورة توافر هذا الشرط تأتى كنتيجة طبيعية لكون ضريبة المهن الحرة وغير التجارية من الضرائب على كسب العمل . ولهذا يشترط فى المهنة غير التجارية التى تخضع أرباحها للضريبة أن يكون قوامها وعمادها الرئيسى عنصر العمل وليس عنصر رأس المال . وهذا الشرط هو الذى يميز المهن الحرة وغير التجارية عن المهن التجارية التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . ذلك أن هذه الأرباح التجارية والصناعية تأتى نتيجة لتفاعل عنصرى العمل ورأس المال معاً وبالضرورة ، ولا يكون دور رأس المال ثانوياً أبداً بل بالعكس يكون رئيسيا وقد يتعدى فى أهميته عنصر العمل .

وهكذا نرى أن المهن غير التجارية — على خلاف المهن التجارية — تتميز ممارستها فى الدور الأساسى والرئيسى للعمل . فاذا كان الممول يستعين فى مباشرة مهنة غير التجارية برأس مال ، فان دوره يجب أن يكون ضئيلا وثانويا بحيث لا يكون لهذا القدر من رأس المال دوره فى تحقيق الربح الخاضع للضريبة . ومثال ذلك الأثاث وبعض الأدوات والأجهزة الطبية التى

قد يستعين بها الطبيب فى عيادته ، فدور هذه العناصر المادية يذوب فى المجهود البشرى للطبيب بحيث أن عنصر العمل البشرى يكون هو الأساس فى تحقيق الأرباح الخاضعة للضريبة (١) .

وقد يقوم صاحب المهنة الحرة كالطبيب بجانب نشاطه غير التجارى ، قد يقوم بنشاط آخر له طبيعة تجارية ، وفى هذه الحالة يجب فصل الإيرادات أو الأرباح الناتجة من كل نشاط على حده وإخضاعها للضريبة النوعية الخاصة بها . ومثال ذلك أن يقوم الطبيب بفتح مستشفى ليعالج فيها مرضاه ، فانه فى هذه الحالة يخضع من ناحية أولى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية فيما يخص مزاولته لمهنة الطب وفحص المرضى وتشخيص المرض ، ومن ناحية ثانية فهو يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة لأرباحه الناتجة من إقامة المرضى بالمستشفى وتقديم الطعام لهم (٢) . ويمكن أن نضرب مثالا آخر مقارباً فى شأن طبيب الأسنان الذى يلحق بعيادته معملا مجهزاً لتصنيع أدوات الأسنان والأسنان الصناعية لبيعها لمرضاه وغيرهم . فهنا يمكن أن نلحظ نشاطين ، أحدهما غير تجارى ويتمثل فى ممارسة مهنة طب الأسنان ذاتها وتخضع أرباحه للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، والنشاط الآخر المتصل بمعمل الأسنان وهو نشاط تجارى تخضع إيراداته للأرباح التجارية والصناعية .

٣ — عدم استخدام عدد كبير من العمال :

وقد نص القانون اليمنى صراحة على هذا الشرط للخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . وفى هذا تنص الفقرة الأولى من المادة (١٦) بعد أن عرفت المهن غير التجارية : « ويشترط فى من يزاول المهن المذكورة ألا يستعين فى ممارستها بجهود آخرين بما يجوز الحدود المعتادة لطبيعة مزاولة المهنة » .

---

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٨٥ .

(٢) راجع : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حلمى النشار ، المرجع سابق الذكر ص ٨٠١ .

ومعنى هذا الشرط أن المهن غير التجارية يغلب على ممارستها عنصر العمل البشرى ، والمقصود بذلك عمل صاحب المهنة ذاته كعنصر أساسى . ومن ثم إذا حدث واستعان صاحب المهنة بجهود أشخاص آخرين كثيرين مما يخرج على المألوف فى طبيعة المهنة ، فإن الجهد الشخصى لصاحب المهنة سيتضاءل دوره إزاء جهود من يستخدمهم وتأخذ المهنة فى هذه الحالة طابع المشروع التجارى ، ويخضع الربح لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وليس للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

والكتاب فى فقه الضرائب لا يعالجون هذا الشرط عادة بصفة مستقلة أى كشرط مستقل بل يتعرضون له ضمناً فى إطار الشرط الثانى السابق ، على اعتبار استخدام عدد كبير من العمال يتعارض مع اشتراط رجحان عنصر عمل صاحب المهنة ذاته [١] . ولا نرى غضاضة فى معالجة هذا الشرط الثالث كشرط مستقل بذاته كما فعل القانون اليمنى .

٤ — احتراف المهنـــة :

من الشروط المتفق عليها فى التشريعات المقارنة وبين الكتاب لأجل الخضوع للضريبة على الأرباح غير التجارية شرط احتراف المهنة . ومعنى هذا الشرط أن الممول يجب أن يمارس المهنة بصفة مستمرة ويعتمد عليها بصفة رئيسية فى كسب العيش [٢] . ويستفاد شرط الاحتراف فى القانون اليمنى من عبارة النص الذى يفرض الضريبة على أرباح « المهن » الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية (مادة ١/١٦) . فالضريبة تفرض على أرباح المهنة وليس مجرد النشاط العرضى ، وكلمة مهنة تعنى أن من يمارسها يجب أن يكون محترفاً لها بصورة مستقرة كمورد أساسى لرزقه [٣] .

ويتكون شرط الاحتراف من ركنين ، ركن مادى وركن معنوى .

---

(١) راجع على سبيل المثال : الدكتور عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٢٥٩ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حلمى النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ص ٨٠٨ — الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ص ٦٣٦ .

(٣) الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٨٥ .

فالركن المادى فى الاحتراف يعنى مزاولة النشاط المهنى بصورة معتادة ، بحيث تتكرر باستمرار العمليات التى تدخل فى نطاق المهنة غير التجارية . وهذا يفيد أن الممارسة العرضية لاحدى العمليات دون تكرار لا تمثل احترافاً ولا يخضع الربح الناتج عن هذه العملية الواحدة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . ولكن عدد المرات التى تتكرر فيها العمليات حتى يتوافر الاحتراف فهذه مسألة تقديرية تختلف باختلاف الظروف وطبيعة المهنة (١) .

أما الركن المعنوى فى شرط الاحتراف ، فهو يعنى توافر نية الكسب . والأصل هو أن يستفاد هذا الركن المعنوى من توافر الركن المادى ، بمعنى أن ممارسة المهنة على وجه الاعتياد وبصورة متكررة يعتبر قرينة على وجود نية الكسب . ولكن هذه القرينة ليست قاطعة . فقد يحدث أن يكون غرض الشخص من مزاولة المهنة مجرد الهواية أو عمل الخير ولمساعدة الآخرين أو بهدف البحث العلمى ونشر العلم . ففى مثل هذه الحالات لا تتوافر نية الكسب حتى ولو تحققت بعض الإيرادات ، ولا يخضع مثل هذا النشاط بالتالى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، كما لا يخضع أيضاً بالطبع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لأن المهنة غير تجارية ولأن نية الكسب غير متوافرة فى الأصل . وكمثال عملى نذكر حالة الطبيب الذى ينشىء عيادة أو مستشفى لعلاج بعض الأمراض المستعصية والخبيثة ، ويكون هدفه مجرد اكتشاف العلاج لهذه الأمراض والقيام بالأبحاث العلمية دون أى غرض للربح ، بحيث تغطى العيادة أو المستشفى نفقاتها أساسا من التبرعات . فهنا لو تصورنا أن هناك فائضاً أو إيراداً قد تحقق ، فهو لا تسرى عليه ضريبة أرباح المهن غير التجارية لانتفاء نية الكسب وطالما أن هذا الفائض يتم رصده باستمرار لحساب هذا النشاط الخيرى . ويلاحظ أن هذا النشاط لا يخضع أيضا ومن باب أولى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية نظراً لانتفاء غرض الكسب ، ولأن القانون المنظم لهذه الضريبة أعفى صراحة « الجماعات

---

(١) الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ص ٤٠٣ — ٤٠٤ .

التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو الصحى أو العلمى أو الرياضى أو التربوى »[١] .

٥ – ممارسة المهنة فى الجمهورية العربية اليمنية :

هذا هو الشرط الأخير للخضوع للضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها المهن غير التجارية ، وهو يتحصل فى ضرورة ممارسة المهنة داخل إقليم اليمن . ويلاحظ إن هذا الشرط لم ينص عليه القانون اليمنى المنظم لهذه الضريبة بنص صريح مباشر ، وذلك على خلاف القانون الذى نظم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذى نص صراحة على شرط ممارسة المهنة أو النشاط التجارى أو الصناعى فى اليمن[٢] .

ورغم عدم النص القانونى الصريح على شرط ممارسة المهنة الحرة أو غير غير التجارية فى اليمن ، إلا أننا نرى أن هذا الشرط مسلم به وليس محلا لأى شك باعتباره يعبر عن إرادة المشرع الضمنية وذلك للاعتبارات التالية :

فمن ناحية أولى ، المبدأ العام فى تشريع الضرائب وفى الخضوع لها بوجه عام هو مبدأ إقليمية الضريبة . فعند عدم النص يجب تفسير الإرادة الضمنية للمشرع نحو الأخذ بمبدأ الإقليمية ، ومن ثم فلا تسرى الضريبة إلا فقط على أرباح المهن غير التجارية التى تزاول فى إقليم الجمهورية العربية اليمنية وليس فى الخارج .

ومن ناحية ثانية ، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة نوعية تصيب الإيراد الناتج من مزاولة المهنة . والضرائب النوعية بطبيعتها تفرض على الأرباح التى تتحقق من مزاولة المهنة داخل حدود الدولة التى فرضتها

---

(١) المادة «١٢» ثانيا ، من القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(٢) المادة «٥» من القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ المشار إليه .

مالم يوجد نص صريح على خلاف ذلك [١] . وتلك هى الحجة الثانية على ضرورة اشتراط مزاولة المهنة فعلا فى اليمن للخضوع للضريبة .

ومن ناحية ثالثة ، عدم اشتراط مزاولة المهنة فى إقليم الدولة يؤدى بالضرورة للازدواج الضريبى ، وهو ظاهرة سيئة وغير عادلة فى معاملة الممولين ويتحقق هذا الإزدواج فى مثل هذا الوضع : فلو تصورنا عدم اشتراط إقليمية مزاولة النشاط المهنى ، بأن تفرض الضريبة على المواطن اليمنى الذى يزاول المهنة ولو فى الخارج . ولكن هذا المواطن يدفع الضريبة نفسها على ذات الأرباح لسلطات الدول الأجنبية التى يزاول المهنة على اقليمها فيتحقق بذلك الإزدواج الضريبى بالضرورة .

ومن ناحية رابعة وأخيرة ، يوجد نص فى القانون اليمنى المنظم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويفهم منه بطريق غير مباشر ولكن بصورة مؤكدة أن مزاولة المهنة فى اليمن تعتبر شرطاً فى ذهن المشرع اليمنى للخضوع للضريبة . والنص الذى نعنيه هو الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) من القانون — السابق الإشارة إليها — والتى نصت على أنه يجوز إعفاء بعض أصحاب المهن الحرة بقرار من مجلس الوزراء من الخضوع للضريبة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات « من تاريخ ممارستهم أعمالهم فى البلاد » . فالعبارة الأخيرة التى استخدمها المشرع اليمنى تعبر عن معنى مؤكد يربط بين مبدأ فرض الضريبة وبين اشتراط ممارسة المهنة داخل البلاد أى إقليم اليمن .

وهكذا يتحقق لنا ضرورة هذا الشرط للخضوع للضريبة وهو شرط ممارسة المهنة داخل الجمهورية العربية اليمنية . ونشير فيما يلى لبعض النقاط المتصلة بتطبيق هذا الشرط فى الناحية العملية :

١ — بناء على ذلك الشرط تخضع أرباح الممول للضريبة إذا كان يمارس المهنة غير التجارية بصورة معتادة فى اليمن حتى لو كان هذا الممول أجنبيا

(١) راجع فى هذا المعنى : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٨١٧ .

أو كان مقيما خارج اليمن . وكذلك فى المقابل إذا كان الممارس للمهنة يمارسها فى إقليم دولة أجنبية فهو لا يخضع للضريبة حتى لو كان يمنياً . لأن الممارسة ليست فى اليمن .

٢ — إذا اعتاد صاحب المهنة مزاولة نشاطه بصورة مستقرة فى اليمن وفى الخارج سواء بسواء ، فإن أرباحه التى تتحقق عن مزاولة مهنته فى اليمن هى التى تخضع للضريبة اليمنية دون الأرباح التى يحققها عن نشاطه المهنى فى الخارج (١) .

٣ — ولكن يثور النقاش فى الحالتين التاليتين : من ناحية أولى حالة صاحب المهنة غير التجارية التى يمارسها على وجه الاعتياد فى اليمن مع قيامه ببعض العمليات العارضة فى الخارج . ومن ناحية ثانية حالة صاحب المهنة الذى يمارسها عادة فى دولة أجنبية مع قيامه ببعض العمليات العارضة فى اليمن .

ويدور النقاش فى شأن هاتين الحالتين بين رأيين أساسيين : الرأى الأول يتجه إلى تعميم حكم الغالب على النادر أو بمعنى آخر يطبق قاعدة الفرع يتبع الأصل . ففى الحالة الأولى حيث تتم ممارسة المهنة فى الأصل وبصفة معتادة فى اليمن مع القيام بأعمال عارضة فى الخارج : فهذا الرأى يخضع الإيراد الناتج عن تلك العمليات العارضة للضريبة اليمنية : على اعتبار أنها امتداد للنشاط المهنى الأصلى الذى يمارس فى اليمن . وكذلك فى شأن الحالة الثانية حيث تتحقق الممارسة الأصلية المعتادة فى الخارج مع القيام ببعض عمليات عارضة فى اليمن : فلا تخضع تلك العمليات للضريبة اليمنية على اعتبار أنها مجرد فرع تابع لنشاط أصلى يتم فى فى خارج اليمن (٢) .

والرأى الثانى على عكس الرأى السابق ، يتجه إلى استقلال كل من

---

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٦٨٦ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٨١٩ — وأيضاً الأستاذ كامل بدوى ، المرجع فى تشريعات الضرائب ص ٣٩٧ .

الغالب والنادر بحكمه . فمن ناحية أولى لا تسرى الضريبة اليمنية على أرباح المهن غير التجارية على العمليات العارضة الاستثنائية التى يمارسها صاحب المهنة اليمنى فى خارج البلاد . ومن ناحية ثانية مقابلة تسرى الضريبة اليمنية على العمليات العارضة التى يمارسها فى اليمن صاحب مهنة يعمل أساساً فى الخارج (١) .

ونحن نرجح هذا الرأى الأخير لأنه يطبق تطبيقاً سليما مبدأ اقليمية الضريبة ، فمن الطبيعى أن يؤدى هذا المبدأ إلى تطبيق الضريبة اليمنية على العمليات التى تتم فى اقليم اليمن حتى ولو كانت عارضة ، طالما أن القائم بها يحترف ممارسة المهنة فى الخارج . وعلى العكس ، من الطبيعى ألا تطبق الضريبة اليمنية على الأعمال العارضة التى تمت خارج اقليم الدولة ، حتى لو كان من يقوم بها يمارس المهنة بصفة معتادة فى اليمن (٢) .

وكأمثلة تطبيقية على هذا الرأى الذى نرجحه نذكر مايلى : فمن ناحية أولى لو أن طبيباً أو محاميا يمنيا استدعى فى الخارج لعملية أو استشارة معينة ، فالإيراد الناتج عنها لا يخضع للضريبة اليمنية على أرباح المهن غير التجارية لأن هذه العملية العارضة لم تتم على إقليم الجمهورية العربية اليمنية . ومن ناحية ثانية مقابلة لو أن طبيبا أو محاميا أجنبيا استدعى إلى اليمن للقيام بعملية أو استشارة محددة ، فالأتعاب التى يتقاضاها عن تلك العملية العارضة تخضع للضريبة اليمنية على أرباح المهن غير التجارية لأن العملية تحققت على الإقليم اليمنى . فقط نلاحظ فى هذه الحالة الأخيرة أن الأجنبى صاحب المهنة إذا كان قد ارتبط بعقد عمل أو استخدام بشأن العملية التى سيقوم بها فى اليمن ، فان مايتقاضاه عنها يعتبر أجراً يخضع لضريبة المرتبات وليس للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لأن تطبيق هذه الضريبة الأخيرة تشترط الاستقلال فى ممارسة العمل بدون رابطة تبعية للغير .

(١) راجع : الدكتور عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ، ص ٢٦١ .

(٢) وهذا الرأى تأخذ به مصلحة الضرائب فى مصر .

المبحث الثـــالث

وعـــاء الضريبـــة

نصت المادة (١٨) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ على مايلى : —

« تفرض الضريبة سنوياً على مجموع الأرباح الصافية التى حققها المكلف خلال السنة السابقة . ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس مجموع إيرادات المكلف التى حصل عليها من جميع العمليات على اختلاف أنواعها التى مارسها خلال العام بعد أن تخصم منها جميع النفقات والأعباء اللازمة لممارسة المهنة . وفى حالة عدم تحديد هذه النفقات معززة بالمستندات المؤيدة لها تقدر النفقات والأعباء المذكورة بمعرفة مصلحة الضرائب بحيث لا تتجاوز ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات السنوية » .

يتضح من هذا النص السابق أن وعاء الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، يتمثل فى الأرباح الصافية التى يحققها فعلا صاحب المهنة فى نهاية السنة الميلادية التى زوال فيها نشاطه . وتتحدد هذه الأرباح السنوية الصافية التى تمثل وعاء الضريبة على مرحلتين : الأولى هى حصر مجموع الإيرادات التى قبضها صاحب المهنة خلال السنة ، والثانية هى أن يخصم من مجموع الإيرادات كافة النفقات والأعباء التى صرفها فى سبيل ممارسة المهنة .

ولشرح ماسبق فاننا نعالج فى مطلبين مستقلين للمبادىء التى تحكم تحديد وعاء الضريبة ثم لكيفية تحديد الربح الصافى الخاضع للضريبة .

المطلب الأول

المبادىء التى تحكم تحديد وعاء الضريبـــة

وعاء الضريبة هو — كما سبق القول — الربح أو الأرباح الصافية الفعلية التى حققها الممول صاحب المهنة فى نهاية السنة الميلادية التى مارس فيها نشاطه . وهناك عدد من المبادىء التى تحكم وعاء الضريبة يمكن عرضها كما يلى : —

أولا – وعاء الضريبة يتمثل فى الربح الصافى وليس الإجمالى :

الربح الاجمالى هو عبارة عن نتيجة جميع العمليات المهنية التى مارسها الممول أى المبلغ الاجمـــالى لمجموع تلك العمليات . أما الربح الصافى فهو عبارة عن هذا الربح الاجمالى مخصوماً منه جميع النفقات والأعباء التى استلزمتها ممارسة المهنة . والمشرع اليمنى لم يحدد الوعاء الخاضع للضريبة بالربح أو الإيراد الاجمالى . بل حدده بالربح الصافى الذى ينتج بعد استنزال كافة المصاريف والنفقات التى صرفها الممول . وهذا الأساس فى تحديد وعاء الضريبة هو الذى يحقق العدالة ويطابق الواقع وعلى هذا النحو تسير التشريعات الأخرى .

ثانيا – المبدأ المتبع فى تحديد الأرباح هو مبدأ الربح النقدى وليس مبدأ الربح المستحق :

ومبدأ الربح النقدى يعنى من ناحية أولى أن العبرة فى حساب الأرباح غير التجارية إنما تكون بالإيرادات التى قبضها الممول بالفعل ، وليس بالإيرادات أو الأرباح المستحقة خلال العام . وذلك على خلاف حساب الضريبة على الأرباح التجارية التى يتم تقديرها على أساس مبدأ الأرباح أو الإيرادات المستحقة خلال العام سواء تم قبضها بالفعـــل أم لا : ومبدأ الربح النقدى المتبع بشأن الأرباح غير التجارية متفق عليه فقها وقضاء (١) وأشار إليه القانون اليمنى عرضا فى المادة (١٨) . وحكمته هى مراعاة ظروف أصحاب المهن غير التجارية ، الذين قد يترددون فى المطالبة بباقى مستحقاتهم لدى عملائهم من أتعاب ، هذا بالإضافة إلى أنهم لا يستفيدون بالقواعد التى يقررها القانون التجارى للتجار لضمان الوفاء بالديون التجارية . ومن ثم نفهم لماذا يطبق على أرباب المهن الغير التجارية مبدأ الربح النقدى أى المقبوض فعلا ، وليس مبدأ استحقاق الربح أو الايراد المطبق على المهن التجارية والصناعية (٢) .

---

(١) راجع : الدكتور عبد الحفيظ عبد ، المرجع سالف الذكر ص ٢٧٥ .

(٢) راجع فى هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩١ هامش (١) .

ومن ناحية ثانية ، يعنى مبدأ الربح النقدى أن العبرة فى حساب النفقات التى تستلزمها المهنة والتى تخصم من الأرباح أو الإيرادات الإجمالية ، العبرة هى بالنفقات التى تم دفعها بالفعل وتكون مؤيدة بالمستندات .

وتطبيق مبدأ الربح النقدى على هذا النحو المشار إليه ، يؤدى إلى حساب الإيرادات المقبوضة والتكاليف المدفوعة حتى ولو كانت عن عمليات تمت خلال سنوات سابقة أو عن عمليات لم يتم أداؤها حتى تاريخ انتهاء السنة الضريبية . وذلك طالما أن هذه الإيرادات أو تلك النفقات تحققت خلال تلك السنة الميلادية المعينة . ولإيضاح ذلك لو أن الممول كان قد قبض فعلا ومقدما مبالغ وأتعاب عن عمليات مهنية ارتبط بها ولكن لم يؤدها بعد ، فإن هذه المبالغ تدخل فى حساب أرباح السنة الميلادية التى تم قبضها خلالها لأن العبرة بمبدأ الربح النقدى أى القبض الفعلى . ولو تصورنا أن هذا الممول اضطر فى سنة تالية إلى رد هذه المبالغ التى قبضها مقدماً كلها أو بعضها ، فإنه يجوز له قانوناً أن يخصمها من أرباح السنة التى تم فيها هذا الرد طالما أنه سبق اخضاعها للضريبة من قبل وهذا حكم تقتضيه العدالة .

ثالثــا — مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة :

وهذا المبدأ يعنى أن الضريبة تفرض على الأرباح الصافية التى حققها الممول خلال سنة ميلادية كاملة ، أى خلال سنة تبدأ من أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر من كل عام . ونلاحظ هنا فارق هام بالمقارنة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث تفرض هذه الضريبة على أرباح التاجر أو الصانع خلال السنة المالية التى يختارها بحرية لنشاطه وقد تكون السنة الميلادية أو غيرها .

وبناء على ذلك حيث أن السنة الضريبية لضريبة الأرباح غير التجارية هى السنة الميلادية الكاملة ، فإنه يترتب على ذلك أنه لا يجوز أن تربط الضريبة بمناسبة أرباح عملية أو عمليات معينة قام بها الممول ، وإنما يجب انتظار انتهاء

السنة لفرض الضريبة على الأرباح الصافية لكافة عملياته خلال السنة الكاملة [١] .

ولكن هذه القاعدة يرد عليها استثناء يمليه المنطق وطبائع الأشياء ، وهو حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها قبل نهاية العام . وكذلك فى حالة ما إذا باشر صاحب المهنة نشاطه لأول مرة أثناء السنة الميلادية ، وأيضاً حالة وفاة صاحب المهنة قبل انتهاء السنة وهو ما يمثل انقطاعاً جبرياً . وواضح أنه فى مثل هذه الحالات لا يجوز عقلا ربط الضريبة عن سنة ميلادية كاملة ، ولم يتضمن القانون اليمنى نصا يواجه هذه الحالات الاستثنائية عن انتهاء نشاط الممول أو بدايته أثناء السنة الميلادية ، هذا فى حين أن المشرع اليمنى نظم مثل هذه الأوضاع الاستثنائية فى القانون الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية [٢] . وفى رأينا أن القياس لا يجوز هنا نظراً لاستقلال كل من الضريبتين بأحكامهما العامة ونظراً لاختلاف طبيعتهما ، فلا قياس مع وجود الفارق . ومن ثم نحن نرى أن الحكم الذى يقتضيه المنطق السليم والعدالة هو أنه فى حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاولة نشاطه خلال السنة الميلادية ، وكذلك فى حالة وفاته خلالها ، وأيضا فى حالة بدء نشاطه أثناءها ، يتم حساب الضريبة بسعرها المحدد فقط بالنسبة للأرباح التى حققها خلال المدة التى مارس فيها نشاطه ، وليس عن أرباح السنة كلها لأنه — كما قلنا — انقطع على مزاولة النشاط قبل نهاية السنة . فالعدالة والمنطق يفرضان إذا أن تحسب الضريبة فى هذه الحالات الاستثنائية عن الفترة التى باشر فيها عملياته قبل الانقطاع وفقط .

---

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، ص ٦٨٩ .

(٢) المادة «٣٤» من القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

المطلب الثـــانى

كيفية تحديد الربح الصافى الخاضع للضريبة

نصت المادة (١٨) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ على مايلى : —

« تفرض الضريبة سنوياً على مجموع الأرباح الصافية التى حققها المكلف خلال السنة السابقة ، ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس مجموع إيرادات المكلف التى حصل عليها من جميع العمليات على اختلاف أنواعها التى مارسها خلال العام بعد أن تخصم منها جميع النفقات والأعباء اللازمة لممارسة المهنة ، وفى حالة عدم تحديد هذه النفقات معززة بالمستندات المؤيدة لها تقدر النفقات والأعباء المذكورة بمعرفة مصلحة الضرائب بحيث لا تتجاوز ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات السنوية » .

يتضح من خلال هذا النص المذكور أعلاه ، أن تحديد الربح الصافى الخاضع للضريبة يكون أولا بتعيين وحصر الأرباح أو الإيرادات الإجمالية التى حصل عليها الممول فى خلال السنة وحتى نهايتها ، ثم ثانياً تخصم من هذه الإيرادات الإجمالية النفقات والأعباء أو التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة .

وبناء على ذلك نبدأ بتحديد الإيرادات الإجمالية ، ثم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة والتى تخصم من تلك الإيرادات الإجمالية وصولا لتحديد الربح الصافى الذى يمثل وعاء الضريبة .

أولا — الإيرادات الإجمالية :

وتتمثل الإيرادات الإجمالية فى تلك المبالغ التى يحصل عليها صاحب المهنة الحرة أو غير التجارية عن العمليات التى مارسها خلال سنة ميلادية كاملة ، وذلك أيا ما كانت تسمية هذه المبالغ أتعاباً أو عمولة أو مكافأة [1] .

والذى يحكم حساب هذه الإيرادات الإجمالية — كما سبق القول — هو

(١) الدكتور عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ، المرجع السابق ص ٢٧٩ .

مبدأ الربح النقدى ، بمعنى أن الذى يدخل فى الحساب الإيرادات التى قبضها الممول بالفعل وليس مجرد الإيرادات المستحقة .

وقد اتفق الفقه والقضاء على أنه لا يدخل فى حساب هذه الإيرادات ما يحصل عليه الممول من أرباح رأسمالية نتيجة بيع بعض الأدوات والأصول الخاصة بمزاولة مهنة ، وعلى سبيل المثال ذلك المبلغ الذى قد يحصل عليه الطبيب من بيعه لبعض أدوات وأجهزة عيادته ، فهذا المبلغ لا يدخل فى الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة (١) . وهذا الحكم يخالف ماهو مطبق فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث يوجد نص صريح فى القانون اليمنى المنظم لهذه الضريبة ، يقرر أن الإيرادات الخاضعة للضريبة تشمل ما ينتج من بيع أى شىء من ممتلكات الشركة أو المشروع . ولعل حكمة استبعاد المبالغ المتحصلة من بيع الأصول الخاصة بمزاولة المهنة من إيرادات أصحاب المهن غير التجارية — على خلاف ضريبة الأرباح التجارية — ترجع إلى أن قلة أهمية الأدوات والأصول الرأسمالية بالنسبة للمهن الحرة وغير التجارية لأن هذه المهن يغلب عليها عنصر العمل الإنسانى على عنصر رأس المال .

ثانيا — التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة :

وهذه التكاليف تخصم من الإيرادات الإجمالية — السابق ذكرها — حتى يتبقى الربح الصافى الذى تطبق عليه أسعار الضريبة . ويشترط لخصم تلك التكاليف أن تكون قد صرفت فى سبيل الحصول على الدخل أو الإيراد ، أى تكون لازمة لمزاولة المهنة (٢) . كذلك يشترط أن تكون هذه التكاليف أو النفقات قد صرفت بالفعل تطبيقاً للأساس النقدى ، فلا يكفى أن تكون واجبة الأداء دون أن تسدد بالفعل من جانب صاحب المهنة غير التجارية .

كذلك يشترط لخصم كافة تلك التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة أن تكون

---

(١) الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩٠ — كامل بدوى ، المرجع فى تشريعات الضرائب فقهاً وقضاء ص ٤٠٩ .

(٢) راجع : كامل بدوى ، المرجع السابق ص ٤١٢ .

معززة بالمستندات الدالة على دفعها أو المؤيدة لها – طبقاً لنص المادة (١٨) من القانون اليمنى السابق الإشارة إليها . وقد نص القانون أيضاً على أنه فى حالة عدم وجود تلك المستندات المعززة والمؤيدة ، فإن هذه التكاليف أو النفقات تقدر بمعرفة مصلحة الضرائب وبشرط ألا تتجاوز فى جميع الأحوال ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات الإجمالية السنوية . وهذه النسبة معقولة وروعى فيها العدالة ومصلحة أصحاب المهن الحرة وغير التجارية .

ويمكن ذكر التكاليف التالية باعتبار لزومها لمباشرة المهنة [1] :

١ – إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة . وإذا كان المكان مملوك لصاحب المهنة فيجب خصم قيمتها الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبانى أو إيجار المثل .

٢ – مرتبات وأجور المستخدمين والعمال . وهذا يشمل مرتب أو أجر الزوجة أو الأبن بشرط أن يكون دفعه مقابل عمل فعلى ، وبشرط أن يكون أجر المثل منعاً للمغالاة فى تقدير أجورهم بهدف تضخيم التكاليف وانقاص الربح الصافى .

٣ – مصاريف المياه والإضاءة وأعمال الخدمة اليومية .

٤ – مصاريف التليفون والبريد والتلغراف والتلكس .

٥ – اشتراكات النقابة المهنية التى ينتمى إليها صاحب المهنة ، وكذلك اشتراك المجلات والدوريات العلمية والمهنية .

٦ – مصروفات انتقال الممول وموظفيه وعماله ، ومصروفات السيارة المخصصة للمهنة . ويلاحظ أنه إذا كانت السيارة مشتركة الاستخدام فى مباشرة المهنة وفى الشئون الخاصة بصاحب المهنة وأسرته ، فإن الذى يخصم من نفقات السيارة هو ذلك الجزء الخاص باستخدام المهنة فقط بعد استبعاد

---

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩٣ – ٦٩٤ .

الجزء المقابل للفائدة الشخصية [١] . وتلك قاعدة عامة لكل مصروفات مشتركة .

٧ — أثمان المطبوعات والأوراق والأدوات اللازمة لمباشرة المهنة. ويدخل فى ذلك على سبيل المثال ثمن الورق والحبر بالنسبة للمؤلف ، وثمن القماش والورق والكروت بالنسبة للمصور الفوتوغرافى ، وثمن أفلام الأشعة الأشعة والأحماض بالنسبة لطبيب الأشعة ، وهكذا ...

٨ — الضرائب والرسوم التى يدفعها الممول بسبب المهنة فيما عدا ضريبة أرباح المهن غير التجارية .

٩ — ثمن الملابس الخاصة بعمل المهنة .

١٠ — فوائد القروض التى عقدت من أجل مباشرة المهنة .

١١ — أقساط استهلاك الأجهزة والآلات والأثاث والسيارة والأصول المادية الأخرى اللازمة للمهنة .

١٢ — أقساط التأمين ضد أخطار المهنة . مثل التأمين ضد الحريق الذى قد يحدث للأجهزة أو الأدوات أو الآلات الخاصة بالمهنة ، والتأمين ضد حوادث العمل ، والتأمين ضد المسئولية الشخصية التى تترتب على مزاولة مهنة الطب والجراحة .

ولكن لا تخصم من الإيرادات الإجمالية قيمة التبرعات والاعانات نظر لأنها تعتبر من استخدامات الدخل ، لأنه لا توجد نصوص تسمح بذلك فى القانون اليمنى المنظم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية على خلاف القانون اليمنى المنظم للأرباح التجارية والصناعية الذى تضمن نصوصاً صريحة تسمح بخصم التبرعات والإعانات [٢] . كذلك لا يجوز ترحيل خسارة احدى

(١) راجع : الدكتور عبد الحميظ عيد ، المرجع السابق ص ٢٨١ — الدكتور كامل بدوى ، المرجع السابق ص ٤١٣ .

(٢) راجع الفقرة (٥) من المادة التاسعة من القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٣ م .

السنوات إلى سنوات لاحقة ، تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، وذلك على خلاف الوضع بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث أجاز القانون اليمنى الذى نظمها ترحيل خسارة احدى السنوات إلى سنوات تالية حتى السنة الثالثة (١) .

المبحث الرابـــع

ربط الضريبة وتحصيلها

الواقعة المنشئة للضريبة :

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية فى تحقيق الممول لربح صاف عند انتهاء السنة الميلادية يجاوز حد الاعفاء . غير أنه يستثنى من قاعدة تحقق الربح الصافى فى ختام السنة الميلادية حالة الانقطاع عن مزاولة المهنة لأى سبب من الأسباب قبل نهاية السنة الميلادية (وهى السنة الضريبية بالنسبة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية) . وقد يكون هذا الانقطاع اختيارياً راجعاً لارادة الممول الذى قرر الكف عن مزاولة المهنة ، كما قد يكون الانقطاع إجبارياً إذا توفى صاحب المهنة . وفى حالتى الانقطاع التى لم يواجهها القانون ، من المنطقى أن تطبق الضريبة بأسعارها على الربح الصافى الذى تحقق فى اليوم السابق على الانقطاع وعن الفترة السابقة بدءاً من أول يناير حتى اليوم السابق على الانقطاع .

أسعار الضريبة :

وقد نصت عليها المادة (١٧) من القانون اليمنى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بقولها : —

تحدد نسب الضريبة على صافى دخل المهن الحرة والمهن غير التجارية وغير الصناعية وفقاً للمعدلات التالية : —

« الـ (٣٠٠٠) ريال الأولى من الدخل السنوى معفاة » .

(١) راجع المادة (٥٥) من القانون المشار إليه .

« الـ (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ٦ ٪ » .

« الـ (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ٨ ٪ » .

« الـ (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ١٠ ٪ »

« الـ (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ١٢ ٪ » .

« ما زاد عن ذلك من الدخل السنوى ١٨ ٪ » .

ويلاحظ أن هذه الأسعار تطبق — كما سبق القول — على الربح الصافى الفعلى الذى يتحقق فى نهاية السنة الميلادية . والربح الصافى هو الناتج من مجموع الإيرادات الإجمالية مخصوماً منها التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وذلك عن النشاط المهنى للممول خلال السنة الميلادية الكاملة . ونعيد للأذهان أن مبدأ الربح النقدى تقتضى أن تكون الإيرادات قد قبضت بالفعل ، كما أن أن التكاليف قد صرفت بالفعل . ومن ثم يكون الربح الصافى الذى تطبق عليه أسعار الضريبة هو بالتالى ربحاً صافياً متحققاً بالفعل .

ويلاحظ من ناحية أخرى أن المشرع اليمنى — كما يبين من النص السابق — قد أعفى الثلاثة آلاف ريال الأولى من الربح الصافى ، قد أعفاها من الضريبة مراعاة للظروف الاجتماعية للممولين .

وتثور هنا نقطة تتعلق بتطبيق حد الاعفاء المشار إليه فى حالة انقطاع الممول عن ممارسة المهنة قبل انتهاء السنة الميلادية . وهنا المنطق يفرض ألا تخصم الثلاثة آلاف ريال الأولى من الربح الصافى كاملة ، بل يخصم منها هذا القدر الذى يتناسب مع عدد الشهور أو الفترة التى مارس فيها الممول نشاطه. فعلى سبيل المثال لو أن الممول انقطع عن الممارسة نهائيا بعد ستة أشهر أى فى منتصف السنة الميلادية ، فى هذه الحالة حد الإعفاء يكون بالنصف أى (١٥٠٠)ريال . ولو أن الممول انقطع بعد ثلاثة أشهر من بداية السنة الميلادية فان الجزء المعفى النسبى يكون ربع حد الإعفاء أى (٧٥٠) ريال ، وهكذا ..

ربط الضريبـــة :

يتم ربط الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية

بناء على إقرار يقدمه الممول إلى مصلحة الضرائب أو إلى فروعها (أى الفرع المختص الذى فى دائرته يقع مركز نشاط صاحب المهنة) . ويتضمن ذلك الاقرار الإيرادات السنوية الإجمالية والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة وتحديد الربح الصافى مطبقاً عليه أسعار الضريبة . ويجب أن يقدم هذا الاقرار فى موعد أقصاه نهاية مارس من كل سنة (عن السنة الميلادية السابقة). وقد جاءت هذه الأحكام فى المادة (٢٠) من القانون اليمنى .

ولضمان حق مصلحة الضرائب فى مراجعة إقرارات الممولين وفى الرقابة على دقة ربط الضريبة ، ألزم القانون اليمنى فى المادة (١٩) منه جميع المكلفين الذين تنطبق عليهم الضريبة بامساك دفتر يومية يقيدون فيه يوماً بيوم ، ودون فراغ أو تحشية بين السطور ، جميع الإيرادات والنفقات والأعباء التى تستلزمها مباشرة المهنة . ويجب تقديم هذه الدفاتر إلى مصلحة الضرائب أو فروعها عند كل طلب للمراجعة . وفى حالة عدم مسك الدفاتر المذكورة أو اغفال قيد أى مبلغ فيها يغرم المخالف — بناء على اثبات الواقعة بمعرفة مصلحة الضرائب أو فروعها — بغرامة أقصاها (٣٠٠) ريالا تفرضها وتحصلها مصلحة الضرائب أو فروعها ، فضلا عن تحديد الضريبة بواسطة مصلحة الضرائب بطريق التقدير المباشر . فى هذه الحالة تقوم مصلحة الضرائب بنفسها بربط الضريبة .

ويلاحظ أن نص المادة (١٩) المشار إليها قد راعى ظروف بعض أصحاب المهن الخاضعة لكتمان سر المهنة ، فأجاز لهم الاكتفاء بتسجيل المبالغ المقبوضة وتاريخ قبضها فى دفتر اليومية وذلك دون ذكر أسماء الدافعين . ومن هؤلاء المحامون والأطباء . ولكننا لا نرى أن سر المهنة يحول فى ذاته دون ذكر أسماء دافعى المبالغ والأتعاب ، طالما أن تفاصيل العملية الموكولة لصاحب المهنة غير مذكورة مما يحفظ سر المهنة بطريقة كافية . وذلك لأن عدم ذكر أسماء الدافعين يمثل باباً خلفياً قد يستفيد به بعض الممولين للتهرب من الضريبة وذلك عن طريق اسقاط بعض المبالغ المقبوضة . لذا نحن نرى عدم جدوى هذا الاستثناء .

تحصيل الضريبة :

يلتزم الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه من واقع اقراره . فالمادة (٢٠) المشار إليها أعلاه والتى ألزمت كل مكلف بتقديم اقراره لمصلحة الضرائب أو فروعها حتى نهاية شهر مارس من كل سنة ، أضافت أن هؤلاء الممولين عليهم دفع الضريبة المستحقة على أرباحهم من واقع اقراراتهم فى موعد أقصاه شهر من نهاية الموعد المحدد لتقديمه دون حاجة إلى مطالبة من قبل مصلحة الضرائب أو فروعها . معنى ذلك أن كل ممول قدم اقراره عليه الدفع حتى آخر ابريل .

ولكن لم يشر نص المادة (٢٠) إلى حق مصلحة الضرائب أو فروعها فى تعديل أو تصحيح الاقرار . ولكن نحن نرى أن هذا الحق لا يحتاج لنص لتقريره . ذلك أنه طالما أن الممول ملتزم بمسك دفتر يومية يحوى جميع الإيرادات والنفقات التى يجب أن تكون معززة بالمستندات الدالة على صرفها (المادة ١٨ من القانون) ، فهذا يعنى ضمناً حق المصلحة فى الرقابة والمراجعة على اقرارات الممولين وتصحيحها . ولنفرض أن الممول لم يوافق على التعديلات أو التصويبات ؟ فى هذه الحالة يجب عليه دفع الضريبة طبقاً لاقراره على الأقل مع الالتجاء إلى الطعن فى تقدير مصلحة الضرائب أمام لجان الطعن حيث أن أحكام الطعن المطبقة على مكلفى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تطبق كأصل عام على أرباب المهن الحرة وغير التجارية ، وكذلك على المكلفين بضريبة المرتبات والأجور من الموظفين والعمال (المادة ٢٢ من القانون) .

هذا وقد نصت المادة (٢١) على أنه إذا لم يقدم الممول اقراره أو لم يسدد الضريبة فى المواعيد المحددة ، فيوجه إلى المخالف انذار من مصلحة الضرائب أو فروعها بوجوب الامتثال لأحكام القانون خلال عشرة أيام من تاريخ الإنذار . فإن امتثل للانذار وقدم الاقرار وسدد الضريبة فتفرض عليه غرامة قدرها (١٠ ٪) من الضريبة المستحقة طبقاً لاقراره . أما إذا لم يمتثل الممول

للانذار فى الموعد المحدد ، فتحدد الضريبة بمعرفة مصلحة الضرائب أو فروعها ويطلب سدادها بالإضافة إلى غرامة قدرها (٢٠ ٪) .

وهكذا رأينا أن تحصيل الضريبة يكون مباشرة من الممول بناء على اقراره فى الميعاد المحدد . وسبق القول أن هذا لا يخل بحق مصلحة الضرائب فى التصويب والتصحيح مع حفظ حق الممول فى الطعن . ورأينا أن مخالفة الممول فى تقديم الاقرار أو عدم سداد الضريبة يؤدى بجانب الغرامات إلى حق المصلحة فى تقدير الأرباح والضريبة المستحقة بالطريق المباشر . ونشير كذلك للتذكرة إلى أنه لمصلحة الضرائب أيضاً حق تقدير وتحديد الضريبة بمعرفتها فى حالة أخرى : وهى عندما يخل الممول صاحب المهنة بالتزامه بمسك دفتر اليومية بشكل منظم . فى مثل هذه الحالات يكون ربط الضريبة وتحديدها عن طريق التقدير المباشر لمصلحة الضرائب . ولكن التقدير المباشر لا يعنى التعسف بطبيعة الحال . لذلك تجب مراعاة الأسس السليمة فى التقدير بحسب طبيعة المهنة والمؤشرات أو المظاهر الخارجية والأوراق والمستندات التى يقدمها الممول .

انتهى بحمد الله

د . محمد رفعت عبد الوهاب

الفهـــرس

البـــاب الأول

الأسس العامة للتشريع الضريبي

د . أحمد عبد الرحمن شرف الدين

صفحة

صفحة

البــــاب الثانى

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

د. عاصم أبو صيله

الباب الثالث

الضريبة على كسب العمل

دكتور محمد رفعت عبد الوهاب

مطبعة نهضة مصر

الفجالة — القاهرة